

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет «Острозька академія»

На правах рукопису

Харчук Юлія Юріївна

УДК 657.631.6: 336.61(477)

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ
СТІЙКОСТІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ДЕРЖАВНОЇ ТА
КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

**Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Науковий керівник:
Левицька Світлана Олексіївна
доктор економічних наук, професор

Острог – 2014

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1	
ЕКОНОМІКО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ДЕРЖАВНОЇ ТА КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ.....	15
1.1. Особливості діяльності вищих навчальних закладів державної та комунальної власності як суб'єктів господарювання.....	15
1.2. Теоретичні основи фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності.....	45
1.3. Фактори забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності	62
Висновки до розділу 1.....	74
РОЗДІЛ 2	
ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ДЕРЖАВНОЇ ТА КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ.....	77
2.1. Теоретико-організаційні положення обліку фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності.....	77
2.2. Алгоритм формування облікового забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності.....	108
2.3. Управлінський облік у забезпеченні фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності.....	131
Висновки до розділу 2.....	143
РОЗДІЛ 3	
АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ДЕРЖАВНОЇ ТА КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ...	146
3.1. Теоретичні положення аналізу показників фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності.....	146

3.2. Оцінка фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності на основі абсолютних та відносних показників їхньої діяльності у 2008 – 2012 роках166

3.3. Модель оцінки фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності на базі апарату нечіткої логіки188

Висновки до розділу 3.....204

ВИСНОВКИ.....207

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ211

ДОДАТКИ246

Перелік умовних позначень, символів, одиниць, скорочень і термінів

АРК – Автономна Республіка Крим
АПІ – аналітичні ієрархічні процеси
БУ – бюджетна(і) установа(и)
БКУ – Бюджетний кодекс України
БОР – бюджетування, орієнтоване на результат
БП – бюджетна(і) програма(и)
ВВП – валовий внутрішній продукт
ВНЗ – вищий навчальний заклад
ВРУ – Верховна Рада України
ВО – вища освіта
ГРБК – головні розпорядники бюджетних коштів
ГМОД – груповий метод обробки даних
ДАК – Державна акредитаційна комісія
ДБУ – Державний бюджет України
ДВНЗ – вищий навчальний заклад державної та комунальної власності
ДКСУ – Державна казначейська служба України
ДССУ – Державна служба статистики України
ДС – державний сектор
ЄС – Європейський Союз
ЗБУ – Зведений бюджет України
ЗВО – заклади вищої освіти
ЗНЗ – загальноосвітні навчальні заклади
ЗНО – зовнішнє незалежне оцінювання
ЗОШ – загальноосвітня школа
ЗФ – загальний фонд
ЗУ – Закон України
ІЛР – індекс людського розвитку
Кабмін – Кабінет Міністрів

КЕКВ – код економічної класифікації видатків

МБ – місцеві бюджети

МБФ – Міжнародний благодійний фонд

МБРР – Міжнародний банк реконструкції та розвитку

Мінфін – Міністерство фінансів

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСБОДС – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектора

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

МОН – Міністерство освіти і науки

НАН – Національна академія наук

НАПН – Національна академія педагогічних наук

НБУ – Національний банк України

НД – національний дохід

НЗ – навчальний(і) заклад(и)

НПО – неприбуткові організації

НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

НП(С)БОДС – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку державного сектору

ОБП – освітні бюджетні програми

ОДС – органи державного сектору

ООН – Організація Об'єднаних Націй

ОЕСР – Організація економічного співробітництва і розвитку

ПКУ – Податковий кодекс України

ПРООН – Програма розвитку ООН

ПТНЗ – професійно-технічні навчальні заклади

ПЦМ – програмно-цільовий метод

РБК – розпорядники бюджетних коштів

СГ – суб'єкти господарювання

СГДС – суб'єкти господарювання державного сектору

СПД – суб’єкти підприємницької діяльності

СФ – спеціальний фонд

США – Сполучені Штати Америки

ФС – фінансова стійкість

ФУА – фінансово-управлінський аналіз

ЦВ – центр(и) відповідальності

ЦЗ – центр затрат

ЦОВВ – центральні органи виконавчої влади

ЦР – центр результатів

ЮНЕСКО - Організація Об'єднаних Націй з питань освіти, науки і культури

ВСТУП

Актуальність теми. Побудова сучасної, стійкої, відкритої та конкурентоздатної у світовому масштабі економіки, забезпечення добробуту громадян і економічного зростання в країні вимагають якнайшвидшого подолання фінансово-економічної кризи. Важливу роль у вирішенні вищезазначених завдань відіграє належне виконання вищими навчальними закладами державної та комунальної власності (далі – ДВНЗ) України своїх функцій: підвищення якісного рівня організації навчально-наукової діяльності, забезпечення професійної конкурентоздатності випускників як на вітчизняному ринку праці, так і за кордоном.

Необхідність розв’язання проблем, які пов’язані з фінансовим забезпеченням розвитку вищої освіти, потребує запровадження нових підходів до залучення фінансових ресурсів ДВНЗ, збільшення обсягів власних надходжень. ДВНЗ, що становлять 70 % від загальної кількості вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації, прагнуть розширити свої можливості щодо використання самостійно зароблених коштів, забезпечення автономії в питаннях формування та розподілу фінансових ресурсів. Спроможність навчальних закладів успішно функціонувати, вчасно і в повному обсязі реалізовувати всі заплановані ними заходи визначає їхню фінансову стійкість (далі – ФС), що дає можливість вільно маневрувати коштами відповідно до змін пріоритетності напрямів статутної діяльності. За умови залежності ДВНЗ від асигнувань з Державного та/або місцевих бюджетів (що лише частково забезпечують їхню діяльність) постає проблема створення якісного та інформативного обліково-аналітичного забезпечення ФС таких закладів.

Дослідженнями організаційно-фінансових аспектів діяльності бюджетних установ України (в тому числі ДВНЗ), особливостей обліку й аналізу результатів їхньої діяльності займалися багато науковців, зокрема: В. Александров, В. Андрієнко, Й. Бескид, Т. Боголіб, О. Ворона, П. Германчук, Л. Гуцайлюк, Т. Єфименко, М. Згуровський, І. Каленюк, М. Карлін, Л. Кіндрацька, І. Кондратюк, К. Корсак, В. Куценко, С. Левицька, Л. Ловінська, М. Матвійів, П. Петрашко, В. Сафонова, С. Свірко, І. Стефанюк, В. Студінський, Н. Сушко, О. Устенко,

В. Яблонський, Ф. Ярошенко. Питання ресурсного забезпечення та управління ДВНЗ, стратегії та оцінки їх стійкості розглянуто у роботах російських вчених: О. Арзякової, А. Беякова, Н. Кельчевської, Е. Князева, Т. Личагіної, О. Пахомової, Е. Попова, Д. Пузанкова. Серед західних економістів, які досліджували питання теорії та практики господарської діяльності ДВНЗ та фінансового забезпечення вищої освіти, слід виділити праці Б. Джоунстона, П. Друкера, Н. Маркуччі, Е. Моргана.

Водночас питання удосконалення обліково-аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ для підвищення ефективності прийняття управлінських рішень щодо використання фінансових ресурсів та оптимізації джерел їх залучення недостатньо вивченні на сучасному етапі розвитку України, що підтверджує актуальність, вибір теми й цільове спрямування дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри фінансів, обліку і аудиту Національного університету «Острозька академія» і є складовою частиною наукової держбюджетної теми «Науково-методологічні та організаційні засади формування конкурентоспроможності національної економіки в ринкових умовах» (номер державної реєстрації 0102U005190). У межах дослідження автором уточнено та обґрунтовано теоретичні підходи, а також розроблено науково-практичні рекомендації щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ з метою підвищення ефективності управлінських рішень навчальних закладів у сучасних умовах розвитку національної економіки.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає в уточненні та обґрунтуванні теоретичних підходів, а також розробці науково-практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліково-аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ для підвищення ефективності управлінських рішень вказаних суб'єктів господарювання.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

– на підставі дослідження особливостей економіко-правового регулювання діяльності ДВНЗ в Україні через вивчення сучасної структури вищої

освіти та здійснення аналізу її фінансового забезпечення уточнити сутність ФС вказаних суб'єктів господарювання та виокремити фактори її забезпечення;

- розвинути перелік та методику визначення результативних показників затрат, продукту, ефективності та якості виконання освітніх бюджетних програм ДВНЗ;

- сформувати поняття облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ з метою опрацювання його методичних та організаційних положень;

- удосконалити організаційно-методичні положення обліку доходів та витрат ДВНЗ як основних складових облікового забезпечення ФС вказаних суб'єктів господарювання;

- визначити організаційні та методичні особливості впровадження управлінського обліку за центрами відповідальності для забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ;

- запропонувати алгоритм визначення типу фінансової стійкості ДВНЗ за абсолютними та відносними показниками з урахуванням особливостей їхньої діяльності як суб'єктів господарювання державного сектору;

- обґрунтувати та розробити модель оцінки фінансової стійкості ДВНЗ на базі апарату нечіткої логіки.

Об'єктом дослідження є фінансова стійкість вітчизняних вищих навчальних закладів державної та комунальної власності в Україні.

Предмет дослідження – сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних підходів до обліково-аналітичного забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності.

Методи дослідження. Для досягнення мети, поставленої в роботі, використано загальнонаукові та спеціальні методи, що базуються на системному вивченні економічних явищ, а саме: комплексного аналізу, наукового узагальнення, метод порівняльного аналізу та метод аналогій – у процесі дослідження праць вітчизняних і зарубіжних вчених щодо сутності основних понять; методи узагальнення теоретичного й практичного матеріалу, аналізу бухгалтерських рахунків, вибірки – для вирішення завдань відображення асигнувань Державного

та/або місцевих бюджетів, доходів (власних надходжень), видатків (витрат, затрат), фінансових результатів діяльності ДВНЗ на рахунках бухгалтерського обліку та у звітних формах; методи узагальнення теоретичного та практичного матеріалу, конкретизації, наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу та синтезу – при виборі та обґрунтуванні рекомендацій щодо обліково-аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ. Для вивчення можливостей використання міжнародного досвіду бухгалтерського обліку застосовувався метод порівняльного аналізу, а також поєднання кількісних та якісних показників під час розробки моделі оцінки рівня фінансової стійкості ДВНЗ на базі апарату нечіткої логіки.

Інформаційною базою роботи є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, офіційні статистичні дані, нормативно-законодавчі акти, методичні матеріали міністерств та відомств, матеріали науково-практичних конференцій, семінарів, періодична література, ресурси Інтернету, фінансова звітність та офіційні сайти ДВНЗ України, аналітичні розрахунки, проведені автором.

Наукова новизна одержаних результатів. Основні результати, які визначають наукову новизну дисертаційної роботи, полягають у такому:

вперше:

- розроблено модель оцінки фінансової стійкості ДВНЗ на базі апарату нечіткої логіки, що дає можливість оцінити рівень ФС навчальних закладів з одночасним використанням як кількісних (фінансових коефіцієнтів), так і якісних (основних позицій ДВНЗ у рейтингах найкращих ВНЗ України ЮНЕСКО «ТОП-200 Україна» та «Компас») показників їхньої діяльності;

удосконалено:

- організаційні положення бухгалтерського обліку доходів та витрат ДВНЗ через формування фрагменту робочого плану рахунків бухгалтерського обліку вказаних суб'єктів господарювання, облікових номенклатур за відповідними топологічними ознаками (витрати, доходи), положення наказу «Про облікову політику» в частині деталізації методики аналітичного та управлінського обліку доходів, видатків (витрат, затрат), а також шляхом уточнення функціональних обов'язків, повноважень та прав бухгалтерської служби ДВНЗ та головного

бухгалтера, що сприятиме підвищенню ефективності облікового забезпечення фінансової стійкості вітчизняних ДВНЗ на сучасному етапі їхнього розвитку;

- перелік та методику визначення результативних показників затрат, продукту, ефективності та якості виконання освітніх бюджетних програм через оптимізацію їхньої кількості та удосконалення розрахунку для підвищення інформативності аналізу використання цільових бюджетних коштів;

- алгоритм визначення типу фінансової стійкості ДВНЗ за абсолютними та відносними показниками на основі обрання коефіцієнтів, що характеризують певні особливості діяльності конкретного ДВНЗ. Це забезпечило можливість отримання більш достовірної інформації щодо рівня фінансової стійкості навчальних закладів порівняно з існуючими сучасними методиками, які дублюють алгоритм визначення типу фінансової стійкості для суб'єктів підприємницької діяльності;

набули подальшого розвитку:

- трактування сутності облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ шляхом визначення його як процесу реєстрації з достатнім рівнем аналітики обліку операцій, що формують доходи, видатки (витрати), фінансові результати діяльності навчальних закладів, впливаючи на результативність використання отриманих (залучених) цільових коштів з метою одержання оперативної, об'єктивної та аналітичної інформації за операціями, які формують достатній рівень фінансової стійкості у поточному періоді й на перспективу;

- методологічні положення та методичні підходи до обліку доходів та витрат ДВНЗ через умотивування уніфікації методів бухгалтерського обліку доходів та витрат (методу нарахування та касового методу) відповідно до НП(С)БОДС щодо різних їх видів за джерелами надходження та покриття в розрізі загального та спеціального фондів, а також виокремлення субрахунків третього рівня за рахунками 70, 71, 80 та 81 чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (7111 та 8111 згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, що стає чинним з 01.01.2015 р.) з розробкою кореспонденції за ними. Це уможливило підвищення аналітичності обліку за вказаними об'єктами

та визначення найбільш доходних та витратних напрямів діяльності ДВНЗ в розрізі надання як освітніх, так і неосвітніх послуг;

- організаційні та методичні підходи управлінського обліку в забезпеченні фінансової стійкості ДВНЗ через виокремлення таких центрів відповідальності, як: «Цільове фінансове забезпечення з бюджету», в тому числі «Отримані кошти від фандрайзингу», «Затрати», «Результативність фінансового забезпечення» з урахуванням адміністративно-організаційних передумов їхнього виокремлення і завдань результативності та підконтрольності використання, а також розробку форм бюджетів кафедри та факультету ДВНЗ на рік, що надало можливість керівництву ДВНЗ контролювати результативність діяльності структурних підрозділів та визначати рівень їхнього впливу на ФС навчального закладу загалом;

- теоретичні засади аналізу господарської діяльності бюджетних установ через уточнення сутності фінансової стійкості ДВНЗ як стану фінансових ресурсів, що забезпечує виконання навчальними закладами завдань якісної організації навчально-наукової діяльності та формування професійної конкурентоздатності випускників на основі повного та своєчасного фінансового забезпечення цільовими коштами попередньо затверджених видатків (витрат), а також виокремлення факторів впливу на фінансову стійкість ДВНЗ та умов, які її визначають, що дало можливість сформулювати сутність, визначити основну мету та ключові завдання обліково-аналітичного забезпечення досліджуваної категорії.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в науковій обґрунтованості та прикладній спрямованості теоретичних положень, підходів і рекомендацій, викладених у роботі, використання яких призведе до поліпшення обліково-аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, вдосконалення наявних систем організації обліку та аналізу її базових складових, підвищення рівня достовірності й ефективності економічної інформації за результатами обліку та аналізу доходів, видатків (витрат, затрат) і фінансових результатів ДВНЗ. Пропозиції автора схвалено та впроваджено в роботі Департаменту фінансів Рівненської обласної державної адміністрації в Рівненській області, м. Рівне (довідка № 03-10-25/298 від 13.03.2013 р.) та в процесі проведення

обліково-аналітичної роботи в Хмельницькому університеті управління та права, м. Хмельницький (довідка № 04 02/13 від 18.03.2013 р.). Практичні положення, відображенні в дисертації, використовуються в практиці оцінки фінансового стану Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне (довідка № 48 від 13.02.2013 р.). Результати дисертаційної роботи також використовуються у навчально-методичному процесі Луцького національного технічного університету, м. Луцьк (довідка № 35 від 21.02.2013 р.) під час викладання дисциплін «Облік у бюджетних установах» та «Управлінський облік»; кафедри фінансів, обліку і аудиту Національного університету «Острозька академія», м. Острог у розробці навчально-методичних комплексів та викладанні дисциплін: «Бухгалтерський облік» і «Фінансовий облік»; для виконання курсових, випускних, дипломних та магістерських робіт, зокрема, у вивченні методики аналізу та оцінки рівня фінансової стійкості ДВНЗ на базі фінансової звітності Національного університету «Острозька академія» (довідка № 038 від 25.01.2013 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійно виконаного наукового дослідження. Усі наукові положення, розробки, висновки та рекомендації одержані дисертантом самостійно. З опублікованих наукових праць у співавторстві використано лише ідеї, положення, які є результатом самостійної роботи автора і належать йому особисто.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дисертаційної роботи доповідались та отримали позитивні відгуки на 12 науково-практичних конференціях: III Міжнародній науково-практичній конференції вчених, викладачів та студентів «Фінансова система України: проблеми і перспективи розвитку» (м. Київ, 16 листопада 2009 р.); IX Міжнародній науково-методичній конференції «Проблеми управління якістю підготовки фахівців в умовах інтеграції в міжнародний освітній простір» (м. Рівне, 2-3 грудня 2009 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції студентів та аспірантів «Формування стратегії розвитку економіки України як передумова стійкого соціально-економічного зростання (з урахуванням закордонного досвіду)» (м. Чернівці, 16–17 березня 2010 р.); XII Міжнародній науково-практичній конференції аспірантів і студентів

«Проблеми розвитку фінансової системи України в умовах глобалізації» (м. Сімферополь, 24–27 березня 2010 р.); IV Міжнародній науково-практичній конференції аспірантів і студентів «Волинь очима молодих науковців: минуле, сучасне, майбутнє» (м. Луцьк, 12–13 травня 2010 р.); I Регіональній міжвузівській науково-практичній конференції «Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стає економічне зростання» (м. Київ – м. Дубно, 16 грудня 2010 р.); V Міжнародній науково-практичній конференції «Стійкий розвиток економіки: стан, проблеми, перспективи» (м. Пінськ, Республіка Білорусія, 28–29 квітня 2012 р.); IV Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки України» (м. Луцьк, 19–20 травня 2011 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Ольвійський форум – 2011: стратегії України в геополітичному просторі» (м. Ялта, Крим, 8–12 червня 2011 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України» (м. Тернопіль, 27–28 жовтня 2011 р.); VI Міжнародній науково-практичній конференції «Стійкий розвиток економіки: стан, проблеми, перспективи» (м. Пінськ, Республіка Білорусія, 26–27 квітня 2012 р.); XI Міжнародній науково-методичній конференції «Забезпечення наступності змісту в системі ступеневої вищої та післядипломної освіти» (м. Рівне, 15–16 листопада 2012 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 25 наукових праць загальним обсягом 7,6 друк. арк., з них 7,0 друк. арк. належать особисто здобувачеві, у тому числі: 11 – у наукових фахових виданнях, 1 – у науковому фаховому виданні, що входить до міжнародних наукометричних баз, 13 – в інших виданнях.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІКО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ДЕРЖАВНОЇ ТА КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

1.1. Особливості діяльності вищих навчальних закладів державної та комунальної власності як суб'єктів господарювання

Вища освіта має вплив на всі сфери економічного, соціально-культурного та політичного життя суспільства і є важливою складовою досягнення його економічного зростання та добробуту. Вона, як специфічна галузь сфери духовного виробництва, займається формуванням знань та вмінь, вихованням і підготовкою висококваліфікованих та конкурентоспроможних фахівців на національному і міжнародному ринках праці, сприяє становленню людської особистості, здатної формувати своє майбутнє на засадах сталого розвитку.

Світовий досвід другої половини XX століття засвідчив, що лише створюючи розвинуті освітні системи, країни долали відсталість, ставали в авангарді соціально-культурного поступу, утверджували своє регіональне та світове лідерство. Закономірно, що Організація Об'єднаних Націй (далі – ООН), Організація Об'єднаних Націй з питань освіти, науки і культури (далі – ЮНЕСКО), Організація економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР), Європейський Союз (далі – ЄС), Європа в цілому, країни з найпотужнішими економіками світу (Сполучені Штати Америки (далі – США), Китай, Японія та ін.) вбачають в освіті великий потенціал розвитку. Однак, замало лише формально забезпечити кількісні параметри освіти, хоча й це необхідно, важливо досягти високої якості, ефективності, конкурентоспроможності освітньої системи, її відповідності сучасним викликам [165, 5], що неможливо за недостатнього фінансового забезпечення навчальних закладів (далі – НЗ), низького рівня їхньої фінансової стійкості (далі – ФС) в умовах невизначеності розвитку національної економіки.

Саме тому Україні як суверенній, демократичній та соціальній державі, що прагне увійти до 20 передових країн світу, важливо серйозно підійти до процесу її модернізації та інтеграції в європейський освітній простір. При цьому особливу увагу необхідно приділити обліково-аналітичному забезпеченню фінансової стійкості НЗ усіх рівнів, зокрема вищим навчальним закладам державної та комунальної власності (далі – ДВНЗ), як основних елементів системи вищої освіти (далі – ВО) країни, частка яких становить в середньому 70 % від загальної кількості вищих навчальних закладів (далі – ВНЗ) III-IV рівнів акредитації (Додаток А, табл. А.8). Детальне вивчення особливостей формування та забезпечення їхньої ФС визначатиме ефективність функціонування сфери ВО в Україні в цілому.

На це орієнтують програмні документи сьогодення: Програма економічних реформ на 2010 – 2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [250], Послання Президента України до Верховної Ради України (далі – ВРУ) «Про внутрішнє та зовнішнє становище України у 2011 році», Указ глави держави «Про заходи щодо забезпечення пріоритетного розвитку освіти в Україні», євроінтеграційні прагнення української держави [165, 6], Національна стратегія розвитку освіти в Україні на 2012 – 2021 роки, Стратегія інноваційного розвитку України на 2010 – 2020 роки в умовах глобалізаційних викликів [279].

В Україні послуги у сфері ВО надають ВНЗ, які згідно зі ст. 1 Закону України (далі – ЗУ) «Про вищу освіту» є освітніми, освітньо-науковими закладами, що засновані та діють в рамках чинного законодавства про освіту, реалізують відповідно до наданої ліцензії освітньо-професійні програми ВО за певними освітніми та освітньо-кваліфікаційними рівнями, забезпечують навчання, виховання та професійну підготовку осіб відповідно до їх покликання, інтересів, здібностей та нормативних вимог у галузі ВО, а також здійснюють наукову та науково-технічну діяльність [212]. Щодо особливостей об'єктів дослідження, то згідно з цією ж ст. закону ВНЗ державної форми власності, засновані державою, фінансуються з Державного бюджету України (далі – ДБУ) і підпорядковуються відповідному центральному органу виконавчої влади (далі – ЦОВВ). Однак, відповідно до

порівняльної таблиці Проекту Закону «Про внесення змін до ЗУ «Про вищу освіту» вищезазначене трактування уточнюється тим, що ВНЗ державної форми власності «...мають статус бюджетної установи (далі – БУ)»[213]. В свою чергу, ВНЗ комунальної форми власності, засновані місцевими органами влади, фінансуються з місцевих бюджетів (далі – МБ) і підпорядковані місцевим органам влади. Проектом Закону про внесення змін коригується це формулювання наступним чином: «ВНЗ комунальної форми власності засновані органами влади Автономної Республіки Крим (далі – АРК) (органами місцевого самоврядування), що фінансуються з бюджету АРК (МБ) і підпорядковані органам влади АРК (органам місцевого самоврядування)». Таке трактування пояснюється вилученням із діючого закону ВНЗ, що перебувають у власності АРК.

Діяльність ДВНЗ, як суб'єктів господарювання державного сектору (далі – СГДС) національної економіки України, пов'язана з наданням послуг для здобуття ВО, з видачею відповідного документа і регламентується законодавством країни про ВО, що базується на Конституції України і включає ЗУ «Про освіту», «Про вищу освіту», «Про наукову і науково-технічну діяльність» та інші нормативно-правові акти [212]. Так, Конституцією України, зокрема ст. 53, закріплено право громадян держави на освіту, в тому числі і на отримання якісної ВО [113]. Крім того, це право передбачено ст. 4 ЗУ «Про вищу освіту», відповідно до якої «Громадяни України мають право безоплатно здобувати ВО в державних і комунальних ВНЗ на конкурсній основі в межах стандартів ВО, якщо певний освітньо-кваліфікаційний рівень громадянин здобуває вперше. Вони вільні у виборі форми здобуття вищої освіти, ВНЗ, напряму підготовки і спеціальності. Іноземці та особи без громадянства, які перебувають в Україні на законних підставах, мають право на здобуття ВО, крім права на здобуття ВО за рахунок коштів ДБУ, МБ, якщо інше не встановлено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана ВРУ»[212].

Згідно з чинним законодавством ДВНЗ мають статус БУ. Відповідно до п. 12 ст.2 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) бюджетні установи – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені

ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного ДБ чи МБ [44].

У міжнародній практиці бюджетні установи є суб'єктами господарювання державного сектору, під яким розуміють національні уряди, регіональні органи управління, місцеві (міські, районні (селищні) органи управління) та відповідні державні суб'єкти господарювання (далі – СГ) (агенції, правління, комісії та підприємства) [157]. БУ в Україні відносяться до неприбуткових організацій (далі – НПО) за певною ознакою неприбутковості (табл. 1.1) і є самостійними статутними господарюючими суб'єктами, які мають права юридичної особи та здійснюють діяльність, передбачену статутними документами, мають самостійний баланс, розрахункові (поточні) рахунки в установах банків, реєстраційні рахунки в органах Державної казначейської служби України (далі – ДКСУ), печатку [132, 3-9; 157].

Таблиця 1.1

Класифікація бюджетних установ (відповідно до ознаки неприбутковості)

Структура ознаки неприбутковості	Бюджетні установи
0001	Органи державної влади України: підвідомчі Кабінету Міністрів України органи державної виконавчої влади; заклади і установи освіти, науки, культури, охорони здоров'я, архівні установи, засновані на державній та комунальній власності, які утримуються за рахунок бюджету.
0002	Установи, організації, створені органами державної влади України, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів: відділ освіти, відділ культури, фінансове управління, управління сільського господарства, відділ соцзабезпечення, соціальна служба молоді, відділ земельних ресурсів, відділ державного казначейства, ДПІ, відділ УМВС, відділ статистики, пожежна частина, СПТУ, виправна колонія, дитячі санаторії та інші.
0003	Органи місцевого самоврядування: сільські, селищні, міські ради та їх виконавчі органи; районні та обласні ради, які представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ, міст.
0004	Установи, організації, створені органами місцевого самоврядування, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів: лікарні ветеринарної медицини, лікарні, санепідемстанції, школи-інтернати, госпіталі, оздоровчі дитячі табори, ДЮСШ, дитячі будинки та інші.

Джерело: [230; 288, 641].

Крім того, їм надано можливість проводити операції підприємницького характеру за окремим кошторисом. Під очікувані надходження фінансових ресурсів

від підприємницької діяльності ДВНЗ планують витрати, які пов'язані з її здійсненням.

Метою діяльності БУ, на відмінну від підприємств, є виконання покладених на них органами державної та місцевої влади функцій, а не отримання прибутку на основі комерційного розрахунку. Також доцільно зауважити, що природа БУ відмінна від інших НПО: поява БУ зумовлена нормативними актами публічної влади і підкріплена бюджетним фінансовим забезпеченням, в той час як інші НПО виникають і діють на підставі доброї волі приватних (недержавних) осіб [132].

Відповідно до чинного законодавства ДВНЗ є суб'єктами державного сектору (далі ДС), а відтак – активними учасниками його значних перетворень: оптимізації системи ЦОВВ, приведення у відповідність положень бюджетного та податкового законодавства у зв'язку з набранням чинності нових БКУ та Податкового кодексу України (далі – ПКУ), розширення повноважень Кабміну у сфері контролю за використанням коштів ДБУ, реалізації Стратегій модернізації системи управління державними фінансами та модернізації системи бухгалтерського обліку в ДС на 2007 – 2015 роки, програми економічних реформ на 2010 – 2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», реформування системи освіти відповідно до Національної стратегії розвитку освіти в Україні на 2012 – 2021 рр. Зокрема, необхідність перетворень у сфері ВО зумовлюється [52, 92-94; 165; 180]:

- невідповідністю якості освіти сучасним вимогам (за даними американського журналу «Forbes» серед 500 кращих університетів світу немає жодного українського. України немає з-поміж 39 країн світу, що мають топ-університети за авторитетним Шанхайським рейтингом, натомість такі заклади є в країнах-сусідах: Польщі, Росії, Угорщині, Туреччині; близько 20 % роботодавців указують на невідповідність кваліфікації працівників займаних посад; Україна замикає першу сотню країн за використанням у навчальному процесі інформаційно-комунікаційних технологій; сьогодні лише три вітчизняні університети представлені в міжнародному рейтингу університетів світу QS World University Rankings (Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Національний

технічний університет України «Київський політехнічний інститут», Донецький національний університет; крім цього, упродовж вересня-листопада 2013 року Сумський державний університет пройшов незалежний зовнішній аудит за цим рейтингом. Таким чином, Сумський державний університет став першим з українських ВНЗ, що взяв участь у зовнішньому аудиті QS STARS).

- недостатньою доступністю освіти (доступ до якісної освіти особам з особливими потребами залишається обмеженим; надмірна кількість пілг при вступі до ВНЗ обмежує доступ до ВО абітурієнтам з високим рівнем знань);

- неефективністю механізму державного фінансового забезпечення системи ВО (незважаючи на збільшення бюджетних видатків, ефективність використання цих коштів залишається вкрай низькою; основні статті видатків бюджету спрямовані не на підвищення якості освіти, а на виплати заробітної плати й комунальні платежі (понад 70 % усього фінансового забезпечення));

- наростанням диспропорцій між підготовкою фахівців і попитом на них на ринку праці (ВНЗ при формуванні планів набору студентів виходять з міркувань збереження контингенту студентів і викладачів; у 2012 році 44,6 тис. випускників ВНЗ перебували на обліку в центрах зайнятості);

- відсутністю єдиного освітнього простору (сьогодні ДВНЗ перебувають у підпорядкуванні 27 ЦОВВ, що суперечить світовій практиці);

- слабкістю дослідницько-інноваційної складової ВО (якщо в передових країнах частка фінансового забезпечення досліджень і розробок у вищій школі становить 25-30 % загальних витрат на неї, то в Україні ледве перевищує 3 %).

Серед причин вищезазначених проблем слід виокремити такі:

- фінансове забезпечення ДВНЗ за принципом утримання закладів, а не принципу формування їх бюджетів, виходячи з кількості студентів та єдиного стандарту вартості навчання одного студента (немає державних норм визначення собівартості освітніх послуг на одного студента за галуззю знань);

- неврегульованість кількості бюджетних програм (далі – БП) у сфері ВО;

- обмеженість реальної автономності та відсутність дієвих стимулів щодо ефективнішого використання бюджетних й залучених фінансових ресурсів у ДВНЗ (особливо в контексті скорочення контингенту студентів);
- наявність великої кількості ДВНЗ з кількістю студентів до 3 тис. чоловік, що є наслідком несприятливої демографічної ситуації;
- неоптимізована мережа ДВНЗ та відсутність єдиної системи управління якістю освіти та її моніторингу (створення укрупнених регіональних ВНЗ);
- незацікавленість роботодавців в розробці навчальних програм, узгодженні освітніх і професійних стандартів, підготовці конкурентоспроможних, висококваліфікованих та стресостійких кадрів, фінансовій підтримці ДВНЗ;
- слабкі зв'язки вищої школи з приватним сектором економіки, який нині домінує, проте його внесок у фінансове забезпечення підготовки фахівців з ВО не перевищує 0,5 %;
- відсутність незалежних та достовірних національних рейтингів ВНЗ та ін.

Вирішення цих питань дозволить ДВНЗ забезпечити надання якісних освітніх послуг та увійти до рейтингу найкращих університетів світу. Втім, першочерговим завданням є обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, яке сприятиме переходу ВО України на якісно новий рівень функціонування та розвитку в майбутньому.

Відповідальність за доступність та якість ВО несе держава. ВНЗ всіх форм власності діють за державними ліцензіями, акредитаційними документами, тому власник диплома захищений авторитетом держави. Коли цей авторитет стає недостатньою гарантією, то існує факт кризи у ВО. Проте, однією з найголовніших причин виникнення кризи у цій сфері є недостатній обсяг бюджетних коштів для ефективного функціонування ДВНЗ та високої якості надання ними освітніх послуг.

Державна політика у реформуванні сфери ВО повинна базуватися на пріоритетних, попередньо визначених та економічно підтриманих на державному рівні напрямках (рис.1.1).

За міжнародними критеріями освіта є рентабельною галуззю на макрорівні. Хоча це не світить про те, що вона має повністю акумулювати фінансові ресурси

на свій безпосередній розвиток та віддавати чітко визначену частку до бюджету держави. Заклади освіти здійснюють це опосередковано, надаючи послуги освітнього та неосвітнього характеру, готуючи кваліфікованих фахівців. За оцінкою експертів 56 % валового внутрішнього продукту (далі – ВВП) в кожній державі створюють працівники, які здобули ВО [27, 87].

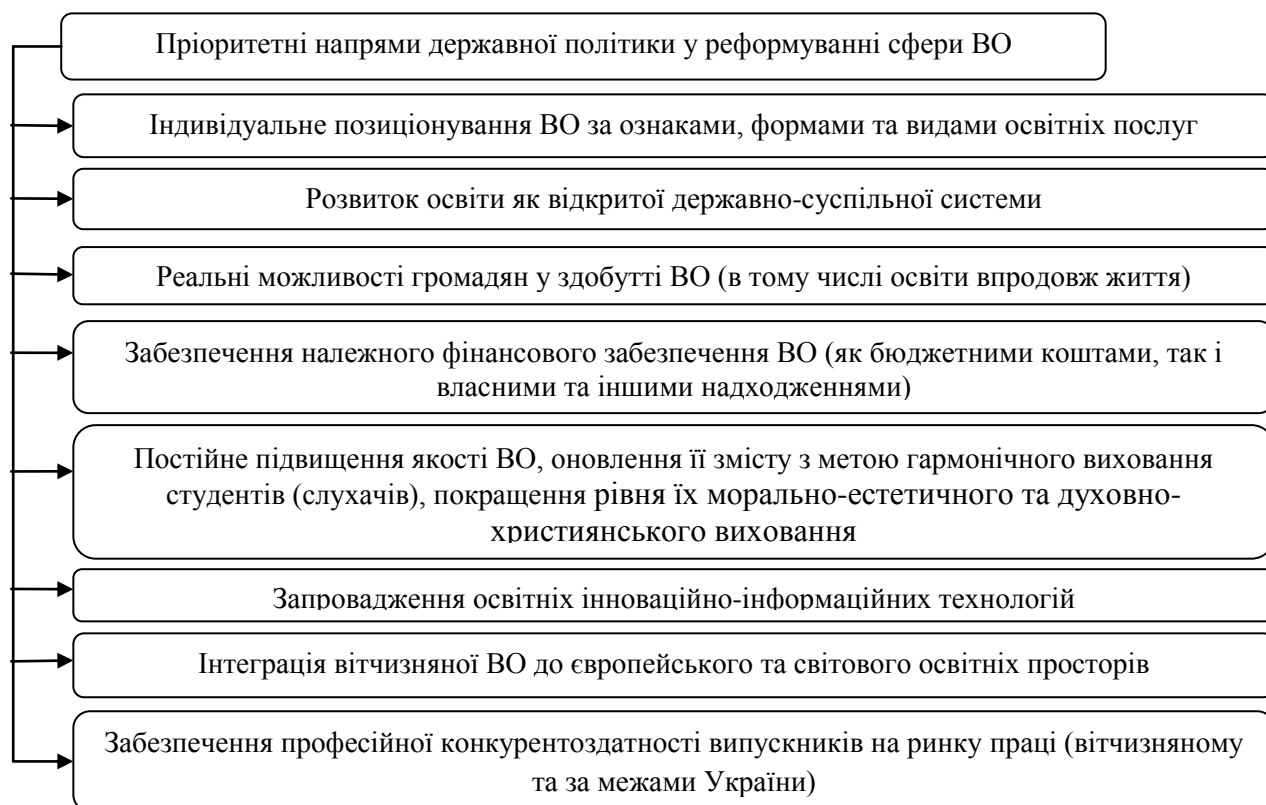


Рис. 1.1. Пріоритетні напрями державної політики у реформуванні ВО

Джерело: розроблено автором на основі [171].

Україна належить до країн зі змішаною системою фінансового забезпечення ВО. Світовий досвід свідчить, що це найбільш продуктивна система, якщо дотримуватись єдиних освітніх вимог під контролем держави [32; 33]. Наявні проблеми фінансового забезпечення освіти, економіки освітньої діяльності, гостро актуальні в Україні, можна поділити на три групи: 1) оптимізація розподілу загальних суспільних (державних і приватних) видатків на освіту між освітніми рівнями; 2) запровадження нових механізмів фінансового забезпечення, що стимулюють освітню якість; 3) забезпечення цільового та результативного використання коштів, виділених на освіту [165, 23].

Крім того, важливу роль у забезпеченні фінансової стійкості ДВНЗ відіграє фінансовий механізм системи ВО України, який є сукупністю форм і методів створення та використання фінансових ресурсів для забезпечення діяльності ВНЗ [27]. Саме за допомогою фінансового механізму відповідно до основних положень фінансової політики здійснюється розподіл і перерозподіл ВВП. А відтак, визначається загальний обсяг фінансових ресурсів, який спрямовується на фінансове забезпечення ВО України. Відповідно до ст. 61 ЗУ «Про освіту», «... держава забезпечує бюджетні асигнування на освіту в розмірі не меншому 10 % національного доходу (далі – НД)» [246]. Однак, входження України в світову економіку обумовило розрахунок ВВП замість НД [50] (розраховано, що 10 % НД становить приблизно 8 % ВВП [124]). Проте, з моменту прийняття ЗУ «Про освіту» в жодному році не вдавалося досягти виконання норми ст. 61 (рис. 1.2).



Рис.1.2. Динаміка фінансового забезпечення освіти за рахунок бюджетних асигнувань в Україні за 1991 – 2011 рр., у % до ВВП

Джерело: розроблено автором на основі [72; 102; 180; 181; 193, 146; 277; 278].

Як свідчать наведені дані на рис.1.2 фінансове забезпечення освіти в Україні протягом 1991 – 2011 рр. змінювалося з 4,6 до 6 % ВВП за офіційними джерелами (інші джерела). Станом на 1.10.2012 р. цей показник становив 7 % ВВП [279]. У 2008 та 2009 рр., незважаючи на умови фінансової кризи у країні, фінансове забезпечення освіти здійснювалось на рівні 5,9 і 6 % ВВП відповідно.

Таким чином, в середньому за 20 років незалежності України фінансове забезпечення освіти за рахунок бюджетних асигнувань проводилося на рівні 5,2 %

ВВП. Крім того, не зважаючи на те, що 2011 р. в Україні владою було проголошено роком «освіти й інформаційного суспільства» [72], фінансове забезпечення галузі не відповідало законодавчо встановленим нормам і становило лише 6 % ВВП. Проте, відповідно до Національної доповіді про стан і перспективи розвитку освіти в Україні у цілому українське суспільство на потреби освіти останніми роками витрачало з державних і приватних джерел близько 7,5–7,6 % ВВП, зокрема, на ВО – 2,5-2,6 % ВВП, що відповідає рівневі найкращих світових стандартів. Для порівняння, Японія у середньому витрачає на фінансове забезпечення освіти 3,6 % ВВП, Німеччина – 4,8 %, США – 5,6 %, Франція – 5,8 %, Бельгія та Фінляндія – 6,3%, понад 7% – Ісландія, Норвегія, Швеція [172, 21]. Хоча вітчизняний показник ВВП за абсолютною величиною фінансів суттєво відрізняється від розвинутих країн, вимагати від суспільства подальшого збільшення частки ВВП на потреби освіти нереально [165, 7-23].

Крім того, відповідно до Національної доповіді, фінансову підтримку (державну і приватну) освітньої сфери впродовж 20 років незалежності України можна поділити на два етапи (що чітко ілюструє рис.1.2): перший етап (1991 – 1999 рр.) – різке погіршення фінансового забезпечення освіти через зменшення як частки ВВП на освітні потреби (приблизно удвічі – з 7,0 до 3,6 %), так і самого ВВП (майже на 60 %). У результаті реальні видатки на освіту знизилися вп'ятеро; другий етап (2000 – 2010 рр.) – незважаючи на кризу 2008 – 2009 рр., поступове поліпшення фінансового стану освітньої сфери, зокрема зростання заробітної плати освітян. Частка ВВП, що витрачалася на освіту, зросла до 7,4 % ВВП (у 2010 р.) за суттєвого зростання ВВП. Таким чином, у 2010 р. реально в освіту спрямовувалися кошти в обсязі, що досягли 72 % витрат у 1990 р. [165, 137]. Хоча за прогнозними даними питомої ваги видатків Зведеного бюджету України (далі – ЗБУ) у ВВП на 2013 – 2017 рр. фінансове забезпечення освіти не відповідатиме вимогам законодавства. Так у 2013 р. воно становитиме 6,58 %, 2014 р. – 6,46 %, 2015 р. – 6,47 %, 2016 р. – 6,50 % та у 2017 р. – 6,52 % ВВП відповідно [125, 11].

Водночас система фінансового забезпечення освіти в Україні (не зважаючи на суттєву розбіжність даних за різними джерелами) не є оптимальною, а отже,

ефективною. Насамперед це проявляється в централізації, розпорошенні видатків на освіту, недостатньому бюджетному стимулюванні якості освіти, економічній дезінтеграції професійної (професійно-технічної і вищої) освіти, структурній (рівневій, галузевій, територіальній та ін.) недосконалості, розбалансованості освітньої системи, її надмірній витратності, неоптимальності, фінансово-економічній неефективності [165, 136-137], що стримує забезпечення ДВНЗ своєї ФС. Неадекватними є моделі, спроби, форми фінансового забезпечення. У здійсненні бюджетних видатків повільно впроваджується програмно-цільовий метод (далі – ПЦМ), спрямований на розвиток, натомість домінує традиційний планово-нормативний підхід, зорієнтований на експлуатацію, утримання НЗ. Нераціональним є фінансове забезпечення різних ланок освіти з огляду на асигнування в розрахунку на одного учня, студента [165, 136].

Неконкурентне в Україні і фінансове забезпечення підготовки студентів, яке в розрахунку на одного з них у доларах США в 7-10 разів менше, ніж у розвинутих країнах. Парадоксом є те, що на навчання одного студента ДВНЗ III-IV рівня акредитації витрачається менше коштів (10,2 тис. грн.), ніж у НЗ I-II рівнів акредитації (18,2 тис. грн.) та одного учня у професійно-технічних навчальних закладах (далі – ПТНЗ) (12,0 тис. грн.), а також не на багато більше, ніж у середніх загальноосвітніх школах (далі – ЗОШ) (7,3 тис. грн.) [165, 91]. Тому, на нашу думку, сьогодні більш доцільним є забезпечення раціонального використання ДВНЗ фінансових ресурсів з ДБ та/або МБ і приватних джерел, а також скорочення витрат на утримання суб'єктів зовнішнього контролю, органів влади та місцевого самоврядування, що координують діяльність НЗ.

Необхідно зазначити, що за оцінками експертів, світові видатки на ВО досягають 300 млрд. дол., що складає 1 % світового ВВП. Приблизно 1/3 цих видатків припадає на розвинуті країни, де переважають державні університети, а фінансове забезпечення, здебільшого, здійснюється за рахунок коштів ДБ [160]. Щодо ВО в Україні, то видатки ЗБУ (в абсолютному вираженні) на її фінансове забезпечення за 2000 – 2012 рр. постійно зростали (табл.1.2). Проте, частка видатків на ВО у загальному фінансовому забезпеченні галузі постійно змінювалася і середнє

її значення за 13 років наближено становило 30,90%, що оцінюємо негативно, оскільки на ВО повинно спрямовуватися не менше 40 % від загальної суми видатків на галузь [71; 127].

Таблиця 1.2

Динаміка видатків ЗБУ на фінансове забезпечення ВО за 2000 – 2012 рр.

Роки	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012*
Видатки на ВО, млн. грн.	2285,50	3046,60	4167,04	4627,89	5815,92	7934,07	9935,69	12827,81	18552,95	20966,29	24998,42	26619,60	21058,10
У % до попереднього року	-	133,30	136,78	111,06	125,67	136,42	125,23	129,11	144,63	113,01	119,23	106,48	80,31
Частка видатків на ВО у фінансовому забезпеченні галузі, %	32,30	31,88	33,96	30,90	31,72	29,60	29,41	28,93	30,43	31,40	31,32	30,90	29,00
У % до попереднього року	-	98,82	106,54	90,97	102,67	93,32	99,34	98,39	105,18	103,17	99,74	98,66	93,85
У % до ВВП	1,30	1,52	1,85	1,73	1,69	1,80	1,83	1,80	1,95	2,29	2,30	2,00	2,00

*станом на 01.10.2012 р.

Джерело: розроблено автором на основі [22; 89; 278; 279].

В успішних країнах норма асигнувань на потреби ВНЗ вважається високою, якщо перевищує 1,5 % ВВП. В Україні цей показник становить 2,6 % ВВП (з них 2,3 % за рахунок державних коштів). Серед розвинутих країн витрачають більше лише США (3,1 %, зокрема, 1,0 % державних коштів), приблизно стільки ж у Канаді (відповідно 2,6 і 1,5 %) та дещо менше у Республіці Корея (2,4 і 0,6 %). Проте, через велику кількість студентів і подрібненість української ВО і цього фінансового забезпечення не вистачає (немає можливості відібрати і залучити до роботи у ВНЗ найкращих представників суспільства (не кажучи про запрошення іноземних фахівців) та забезпечити матеріальні умови для їх плідної діяльності) [165, 91].

Такий стан фінансового забезпечення ВО зумовлює впровадження нових нормативно-правових актів в механізм регулювання фінансової сфери ВО, здійснення переходу від переважно бюджетної системи фінансового забезпечення ДВНЗ до пошуку ними шляхів самофінансування. Окрім цього, ВО повинна розглядатися не як тягар у ДБ, а сфера, що забезпечує здійснення соціально-

економічних інвестицій, які в подальшому мають надзвичайно вагоме значення для розвитку суспільства [35; 60]. Якщо детальніше дослідити фінансове забезпечення, зокрема, ДВНЗ III-IV рівнів акредитації, то можна виявити дещо відмінні тенденції (рис.1.3).

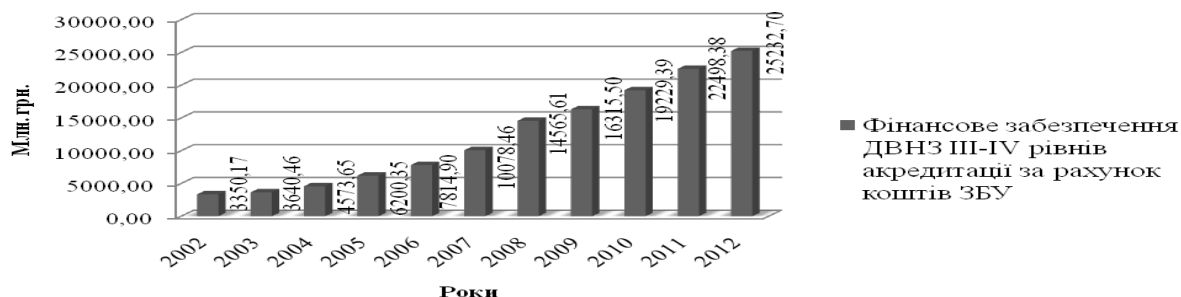


Рис.1.3. Динаміка фінансового забезпечення ДВНЗ III-IV рівнів акредитації за рахунок коштів ЗБУ за 2002 – 2012 рр.

Джерело: розроблено автором на основі [89; 279].

Відповідно до рис.1.3, фінансове забезпечення ДВНЗ за 2002 – 2012 рр. за рахунок коштів ЗБУ в абсолютному вираженні постійно зростало. Таку тенденцію, на перший погляд, можна оцінювати позитивно, оскільки спостерігалось зростання фінансової підтримки закладів ВО з боку держави та місцевих органів самоврядування. Однак, збільшення абсолютної величини фінансового забезпечення ДВНЗ ще не свідчить про достатній рівень їхньої ФС, оскільки пояснюється збільшенням кількості ДВНЗ, зростанням заробітної плати та нарахувань на неї, стипендії, собівартості навчання одного студента, оплати комунальних платежів та енергоносіїв, інших статей поточного фінансового забезпечення за досліджуваний період.

Що ж до пріоритетності джерел бюджетного фінансового забезпечення ДВНЗ III-IV рівнів акредитації, то визначальну частку, в середньому 98,77 %, займали кошти ДБУ. Хоча починаючи із 2002 р. спостерігалася тенденція до поступового збільшення частки коштів МБ у фінансовому забезпеченні ДВНЗ. Таким чином, за 2002 – 2012 рр. частка фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування у фінансовому забезпеченні ДВНЗ зросла від 0,44 % у 2002 р. до 1,88 % у 2012 р., що оцінюється позитивно, оскільки свідчить про зростання, хоч і незначне, ролі органів

місцевого самоврядування у фінансовому забезпеченні ДВНЗ III-IV рівнів акредитації (рис.1.4).

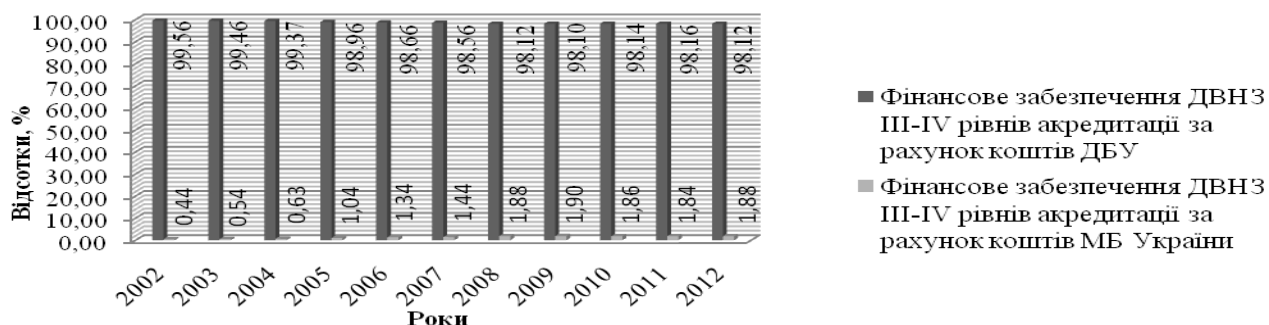


Рис.1.4. Динаміка фінансового забезпечення ДВНЗ III-IV рівнів акредитації за рахунок коштів ДБ та МБ України за 2002 – 2012 рр.

Джерело: розроблено автором на основі [89; 279].

Важливу роль у забезпеченні фінансової стійкості ДВНЗ відіграє концентрація коштів за загальним фондом (далі – ЗФ) та спеціальним фондом (далі – СФ) бюджетів. Як свідчать дані рис.1.5, починаючи із 2002 р. спостерігалася тенденція до збільшення частки коштів загального фонду ЗБУ на фінансове забезпечення ДВНЗ III-IV рівнів акредитації від 40,43 % у 2002 р. до 63,85 % у 2012 р. та – зменшення коштів СФ від 59,57 % у 2002 р. до 36,15 % у 2012 р.

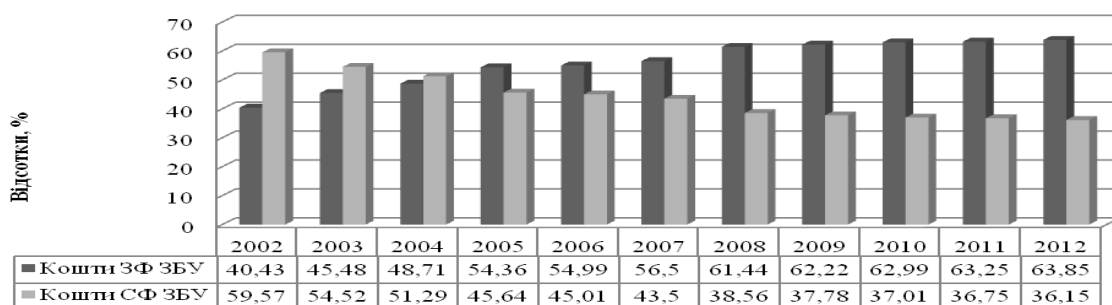


Рис.1.5. Динаміка співвідношення коштів ЗФ та СФ Зведеного бюджету України, що виділялися на фінансове забезпечення ДВНЗ III-IV рівнів акредитації за 2002 – 2012 рр.

Джерело: розроблено автором на основі [89; 279].

Щодо частки фінансового забезпечення ДВНЗ III-IV рівнів акредитації у видатках ЗБУ (рис.1.6), то за досліджуваний період найбільше її значення спостерігалось у 2002 р. і становило 5,55 % від загальних видатків ЗБУ, проте в подальшому поступово зменшувалось і у 2005 р. склало 4,38 %, що на 1,17 % менше, порівняно із початком періоду. Така тенденція пояснюється зміною вектора

політики уряду, внаслідок чого було збільшено фінансове забезпечення інших складових галузі за рахунок зменшення фінансового забезпечення ДВНЗ. З 2006 р. по 2012 р. фінансове забезпечення НЗ коливалося в межах від 4,46 до 5,15 %, що пояснюється складною демографічною ситуацією в Україні, зменшенням кількості випускників загальноосвітніх навчальних закладів (далі – ЗНЗ) і відповідно фінансового забезпечення ДВНЗ.

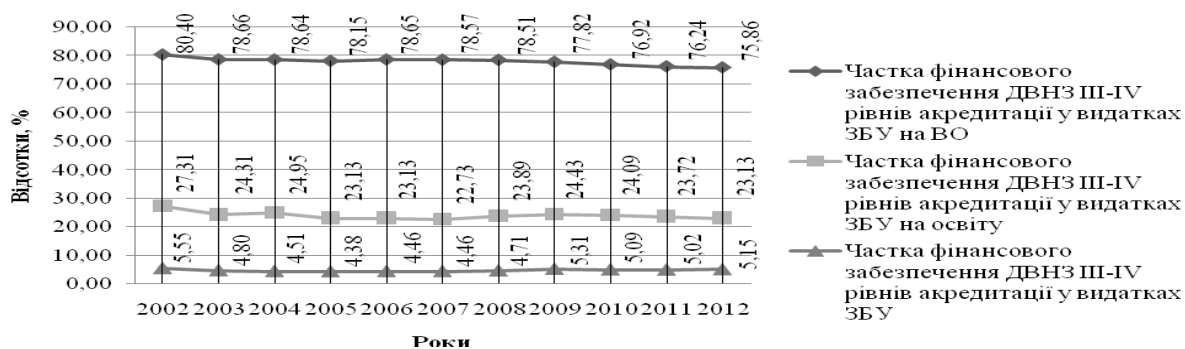


Рис.1.6. Динаміка частки фінансового забезпечення ДВНЗ III-IV рівнів акредитації у видатках ЗБУ за 2002 – 2012 рр.

Джерело: розроблено автором на основі [89; 279].

Переконливо свідчать про актуальність пошуку ДВНЗ III-IV рівнів акредитації альтернативних джерел самофінансування дані щодо частки фінансового забезпечення у видатках на вищу освіту ЗБУ за 2002 – 2012 рр., яка постійно зменшувалася з 80,40 % до 75,86 % відповідно. Таким чином, за досліджуваний період фінансове забезпечення зменшилося на 4,54 %. Що ж до частки фінансового забезпечення ДВНЗ у видатках ЗБУ на освіту, то з 2002 р. по 2012 р. спостерігалася тенденція до її поступового зменшення на 4,18 % з 27,31 % до 23,13 % відповідно.

Крім цього, на сучасному етапі розвитку вищої освіти МОН України, здійснюючи управління від імені держави, прагне зекономити бюджетні кошти та фінансово забезпечувати лише найнеобхідніші статті витрат ВНЗ. Однак, в свою чергу, будь-який ДВНЗ має на меті отримати якомога більше бюджетних фінансових ресурсів, тоді як міністерство, внаслідок дефіциту бюджетних коштів, прагне фінансово забезпечити найбільш ефективне (відповідно до критерію результативності для системи в цілому) використання обмежених фінансових ресурсів, які виділяються на фінансове забезпечення діяльності ДВНЗ.

Впродовж 2007 – 2012 рр. фінансове забезпечення діяльності МОН в абсолютних сумах збільшувалося від 11948,90 млн. грн. у 2007 р. до 22384,95 млн. грн. у 2010 р. та у 2011 році зменшилося порівняно із 2010 роком та становило 21518,83 млн. грн. Зменшення фінансового забезпечення діяльності МОН України спостерігалось і у 2012 році і становило 18453,197 млн. грн. Проте, якщо розглядати фінансове забезпечення у відсотках до попереднього року, то у 2008 р. воно зросло на 39,94 % порівняно із 2007 р., а у 2009 р. на противагу 2008 р. зростання становило лише 12,56 %, що зумовлено фінансовою кризою в країні. Хоча уже в 2010 р. порівняно із 2009 р. спостерігалось незначне збільшення темпу зростання фінансового забезпечення, яке становило 18,94 %. Однак, ситуація погіршилася у 2011 році, оскільки фінансове забезпечення зменшилося на 3,87 % (табл.1.3). У 2012 році величина фінансового забезпечення зменшилася на 14,25 %, що оцінюється негативно та може свідчити про зменшення кількості ВНЗ, які підпорядковуються МОН України.

Таблиця 1.3

Фінансове забезпечення діяльності МОН України за 2007 – 2011 рр. за рахунок коштів ДБ

Показники	Роки					У відсотках до попереднього року			
	2007	2008	2009	2010	2011	2008 до 2007	2009 до 2008	2010 до 2009	2011 до 2010
Затверджено кошторисом по ЗФ, млн. грн.	7546,72	11314,43	12603,45	15307,70	13777,85	149,93	111,39	121,46	90,00
У відсотках до загального фінансового забезпечення, %	63,16	67,67	66,97	68,38	64,03	107,14	98,97	102,12	93,64
Затверджено кошторисом по СФ, млн. грн.	4402,18	5406,49	6217,11	7077,25	7740,98	122,81	114,99	113,84	109,38
У відсотках до загального фінансового забезпечення, %	36,84	32,33	33,03	31,62	35,97	87,76	102,16	95,71	113,76
Всього, млн. грн.	11948,90	16720,92	18820,56	22384,95	21518,83	139,94	112,56	118,94	96,13

Джерело: розроблено автором на основі [90; 96].

Дані за 2012 рік в розрізі ЗФ та СФ відсутні.

Щодо структури фінансового забезпечення (співвідношення між асигнуваннями із загального та спеціального фондів ДБ), то вона не була стабільною впродовж досліджуваного періоду. Частка коштів ЗФ зросла від 63,16 % у 2007 р. до 68,38% у 2010 р. і зменшилася у 2011 р. до 64,03 %, а частка фінансових ресурсів СФ відповідно зменшилась від 36,84 % у 2007 р. до 31,62 % у 2010 р. та зросла до 35,97 % у 2011 р. Детальніше фінансове забезпечення діяльності МОН України за економічною класифікацією видатків в розрізі загального та спеціального фондів ДБ України подано в табл. А.1 та А.2 Додатку А.

Відповідно до відображених у додатку А даних можемо зробити висновки про перевагу поточних видатків над капітальними, що зумовлено сучасним станом розвитку національної економіки України, браком фінансових ресурсів на капітальне будівництво, реконструкцію та розвиток і необхідністю ДВНЗ забезпечувати свою ФС на основі результатів господарської діяльності в рамках чинного законодавства та фандрайзингу.

Отже, результати проведеного аналізу підтверджують необхідність виходу ДВНЗ на новий рівень фінансового забезпечення, в основі якого – гарантування достатнього рівня їхньої ФС за рахунок коштів ДБ та/або МБ та самофінансування.

Як вважає Ю. Вітренко, необхідно переглянути статус ДВНЗ, які за умови 50 % фінансового забезпечення своєї діяльності за рахунок бюджетних коштів [55], відповідно до діючого БКУ, не можуть ідентифікуватися як БУ. Такий статус істотно обмежує можливості ДВНЗ у використанні залучених фінансових ресурсів, адже держава, надаючи бюджетні кошти на фінансове забезпечення діяльності БУ, визначає їх докладне використання на основі затвердження вищестоящими органами державного управління кошторисів – специфічних фінансових планів. Крім цього, кошти, які залучені з небюджетних джерел, також відносяться до відповідних позицій кошторису і без дозволу контролюючого органу не можуть використовуватися ДВНЗ самостійно.

Тому зміна статусу ДВНЗ з БУ, яка фінансується за рахунок коштів ДБ та/або МБ на її утримання, на статус установи, яка відповідає статусу неприбуткої організації та отримує бюджетні кошти як плату за виконання державного

замовлення на підготовку фахівців та реалізацію державної політики розвитку освіти і науки, дасть змогу значно підвищити ефективність використання фінансових ресурсів, самостійно встановлювати посадові оклади працівникам, розв'язувати проблеми розвитку матеріально-технічної бази [55], покращити міжнародну співпрацю, активізувати інноваційну діяльність. Проте, на нашу думку, за ДВНЗ необхідно зберегти статус НПО, якому відповідають БУ, і переглянути чинне законодавство щодо особливостей формування та використання фінансових ресурсів НЗ, як наголошує Ю. Вітренко.

Таким чином, з огляду на вищезазначене, ДВНЗ, як БУ, повинні частково набуті функцій суб'єктів підприємницької діяльності (далі – СПД) в питаннях надання послуг, які не забезпечуються фінансово з ДБ та/або МБ, а це, в свою чергу, сприятиме високому рівню їхньої ФС, а відтак конкурентоспроможності на ринку освітніх послуг України та світу. Тим більше, що частка державної та місцевої влади у структурі бюджетів ВНЗ України становить лише 40 % (табл. 1.4) та Додаток А (табл. А.3, А.4, А.6 та А.7).

Таблиця 1.4

Фінансове забезпечення ВО з різних джерел, % (разом 100%)

Країни	Структура бюджету ВНЗ		
	Державна і місцева влада	Плата за освіту	Інші надходження (в т.ч. НДДКР)
Великобританія	62	12	26
Канада	70 – 85	11	4 – 29
Голландія	90	---	10
Німеччина	95	---	5
США, держ.вузи	59	14	27
США, приват.вузи	20	38	42
Україна	40	55	5

Джерело: [48, 45].

Чільне місце серед джерел фінансового забезпечення посідають отримані кошти як плата за навчання – 55 %. Цей показник найвищий серед країн, обраних для порівняння. Навіть у приватних вищих навчальних закладах США він на рівні лише 38 %, що на 17 % менше ніж в Україні. Однак, на відміну від українських ДВНЗ, у структурі фінансового забезпечення таких закладів закордонних країн далеко не останнім джерелом доходів є інші надходження та науково-дослідні

розробки [48]. Така політика у сфері фінансового забезпечення виправдана та заслуговує наслідування для ДВНЗ України. Що ж до частки бюджетних коштів у загальному фінансовому забезпеченні діяльності більшості ДВНЗ України, то сьогодні вона не перевищує 50 %.

Таким чином, коштів на покриття капітальних витрат, які можуть спрямовуватися на придбання обладнання і предметів довгострокового користування, капітальне будівництво (придбання), капітальний ремонт, реконструкцію та реставрацію не вистачає. Це, в свою чергу, призводить до невиконання кошторису по ЗФ, обмежує можливості ДВНЗ в реалізації їхніх основних функцій та зменшує величину власного капіталу.

На відміну від результату виконання кошторису за ЗФ, результат за СФ повністю залежить від цілеспрямованої та ефективної діяльності ДВНЗ у сфері надання додаткових послуг та залучення фінансових ресурсів шляхом фандрайзингу. В перекладі з англ. (fund – «засоби, фінансування», raise – «знаходження, збір») – це методика пошуку джерел фінансового забезпечення, необхідних для здійснення діяльності БУ, включаючи реалізацію неприбуткових програм і проектів (комплексу запланованих заходів, об'єднаних загальними завданнями, метою яких є досягнення соціально значимого ефекту, а не здобуття прибутку) [291]; пошук ресурсів (людей, обладнання, інформації, часу, коштів та інше) задля реалізації проектів чи/або підтримання функціонування установ [290].

Фандрайзинг включає такі основні етапи діяльності, як: виявлення, залучення, навчання, удосконалення, прохання, подяка, підвищення, повторення [315]. Особливістю залучення додаткових джерел фінансового забезпечення є злагоджена діяльність наглядової ради, керівництва, професорсько-викладацького складу та студентства ДВНЗ шляхом збору пожертвувань на основі розповсюдження інформації про потребу в коштах через: загальну та адресну розсилку, благодійні акції (концерти, ярмарки, аукціони, презентації програм та подій у діяльності ДВНЗ), безадресне звертання, збір пожертвувань «у поле» (на вулицях, під час свят, тощо), одержання коштів при особистій зустрічі [158], особливо з представниками бізнесу.

Серед найважливіших передумов забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ слід виділити також університетську автономію, яка передбачає децентралізацію й демократизацію управління НЗ, демократизацію навчального процесу, підвищення відповідальності ВНЗ за якість освіти, а також за результати своєї праці перед суспільством, за впровадження і дотримання академічних свобод і цінностей у ринковому суспільстві [76]. Вона не є інновацією українських науковців. Адже ще у 1980 р. у Болоньї ректори провідних європейських університетів підписали документ «MAGNA CHARTA», головний зміст якого в тому, що свобода у дослідженнях та викладанні є фундаментальним принципом університетського життя і уряди та самі університети повинні забезпечити повагу до цієї вимоги [30]. Реалізація ідеї автономії ВНЗ для сучасної України насамперед повинна означати перерозподіл відповідальності, в тому числі в питаннях отримання та використання коштів.

ВРУ прийнято і 17 січня 2002 р. Президентом України Л. Д. Кучмою підписано ЗУ «Про вищу освіту» (згадки про університетську автономію не було) [58]. Проте чинний ЗУ «Про вищу освіту» декларує автономію лише ДВНЗ III-IV рівнів акредитації зі статусом національних. Більше того, такого широкого кола пільг та привілеїв (право самостійно розпоряджатися коштами, відкривати банківські рахунки, затверджувати штатний розклад, визначати обсяги навантаження для викладачів, ухвалювати остаточне рішення про присудження наукових ступенів, видавати дипломи не лише державного, але й власного зразка) не має жоден з університетів Європи або США.

Однак, порівнюючи обсяг навантаження штатного викладача у ВНЗ Великобританії (від 30 до 60 год. на рік (решту часу він присвячує науковій роботі) та у провідному ВНЗ України (до 1000 год. на рік), очевидно, що у нього не вистачає часу навіть на участь у міжнародних наукових конференціях, не кажучи вже про здійснення ґрунтовних досліджень. Більше того, у тій же Великобританії кожні 5 років проводиться оцінювання наукового рівня викладачів ВНЗ. Якщо дослідження науковців відомі у світі, ДВНЗ, у якому вони працюють, отримує оцінку «відмінно», а відтак, найвищий рівень фінансового забезпечення з боку держави (яке зазвичай

складає близько 50 % від загального фінансового забезпечення, а решту 50 % віднаходять самі викладачі, подаючи заявки на отримання грантів на різноманітні дослідження) [26]. Проте, в сучасних умовах розвитку ВО в Україні більшість ДВНЗ не мають бажаної університетської автономії і змушені функціонувати під наглядом міністерств та відомств, в рамках чинного законодавства та обмежених фінансових ресурсів, в основному підтримуючи ФС за рахунок самостійно залучених коштів.

В Україні ВНЗ функціонують під наглядом 35 різних управлінських установ (діяльністю ДВНЗ III-IV рівнів акредитації опікуються 22 провідні державні управлінські установи (додаток А, табл. А.5 та А.6)). В підпорядкуванні МОН України знаходиться 125 ДВНЗ III-IV рівнів акредитації (52,74 % усіх ДВНЗ). У розпорядженні Міністерства внутрішніх справ України зосереджено 17 ДВНЗ (7,17%), 16 ДВНЗ (6,75 %) підпорядковуються Міністерству аграрної політики України, по 15 ДВНЗ (6,33 %) – Міністерствам охорони здоров'я та оборони України, 9 ДВНЗ (3,80 %) – Міністерству культури і туризму України, по 6 ДВНЗ (2,53 %) – Міністерствам з надзвичайних ситуацій, транспорту та зв'язку України, а також Кабміну. В підпорядкуванні інших, вищезазначених у додатку А (табл. А.5) установ, зосереджено від 1(0,42 %) до 5 (2,11 %) ДВНЗ III-IV рівнів акредитації.

МОН України пропонує провести оптимізацію мережі ВНЗ (на нашу думку, це актуально та доцільно) у два етапи: спочатку передати до сфери управління міністерства навчальні заклади, підпорядковані іншим відомствам, а потім провести укрупнення ВНЗ через їх об'єднання і створення університетів регіонального типу.

Також значний негативний вплив на забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, як зазначалося вище, має неоптимізована мережа ВНЗ України (у складі більшості ВНЗ функціонують відокремлені структурні підрозділи, яких на сучасному етапі розвитку національної економіки зареєстровано понад тисячу; багато ВНЗ, формально маючи статус вищих, насправді неспроможні повною мірою забезпечити сучасний рівень викладання [262]).

Таким чином, за даними Державної служби статистики України (далі – ДССУ), в Україні на кінець 2013 р. функціонувало 803 ВНЗ (325 – III-IV рівнів та 478 – I-II рівнів акредитації всіх форм власності та підпорядкування) (додаток Б, табл. Б.1). В

середньому кількість ВНЗ I-II рівнів акредитації за досліджуваний період зменшилася на 264 ВНЗ (35,58 %), а ВНЗ III-IV рівнів акредитації зросла на 176 НЗ (118,12 %), що свідчить про зростання іміджу ВНЗ та збільшення кількості бажаючих здобути повну ВО (рис. 1.7).

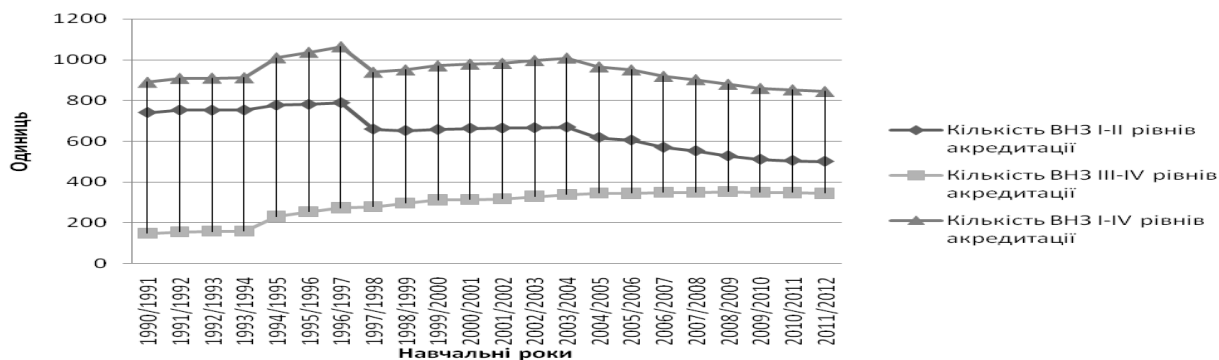


Рис.1.7. Динаміка кількості ВНЗ I-IV рівнів акредитації в Україні за період з 1990 – 1991 по 2011 – 2012 н. р.

Джерело: розроблено автором на основі [178].

Підтвердженням такої тенденції є збільшення кількості студентів ВНЗ III-IV рівнів акредитації за 1990 – 1991н. р. – 2011 – 2012 н. р. відповідно з 881,3 до 1954,8 тис. осіб. або в 2,22 рази. Що ж до кількості студентів ВНЗ I-II рівнів акредитації, то вона зменшилася в 2,12 рази, від 757,0 до 356,8 тис. осіб (рис.1.8).

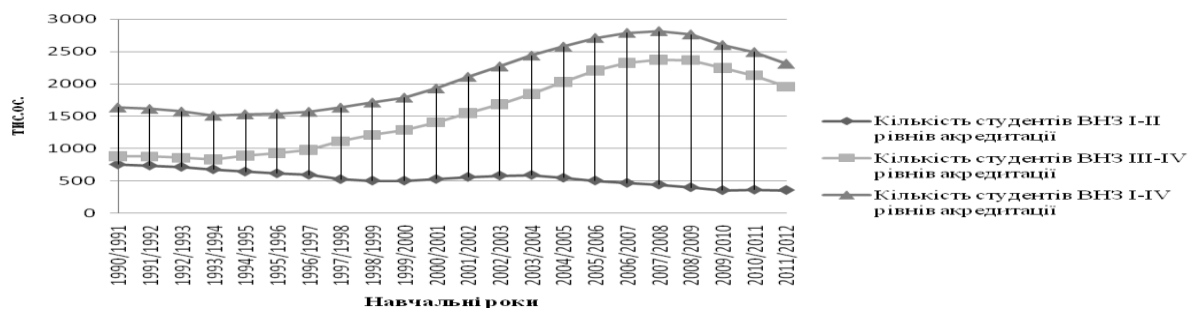


Рис. 1.8. Динаміка кількості студентів ВНЗ I-IV рівнів акредитації в Україні за період з 1990 – 1991 по 2011 – 2012 н. р.

Джерело: розроблено автором на основі [178].

Крім того, протягом наступних п'яти років очікується скорочення кількості випускників шкіл (більше ніж на 40 %), а відтак, – зменшення абітурієнтів ВНЗ. Таким чином, за умови прийому студентів вже на сучасному рівні протягом двох років можлива ситуація, за якої кількість місць у ВНЗ буде відповідати кількості

випускників середніх шкіл. В свою чергу таке скорочення кількості абітурієнтів може суттєво змінити прийом на початок до ВНЗ студентів на контрактній основі.

Така ситуація призведе до недоборів у ДВНЗ, а відтак, загрози втрати ними своєї ФС, виникнення серйозних фінансових проблем. Адже прогнози щодо динаміки чисельності абітурієнтів та студентів ВНЗ досить невтішні (рис.1.9).

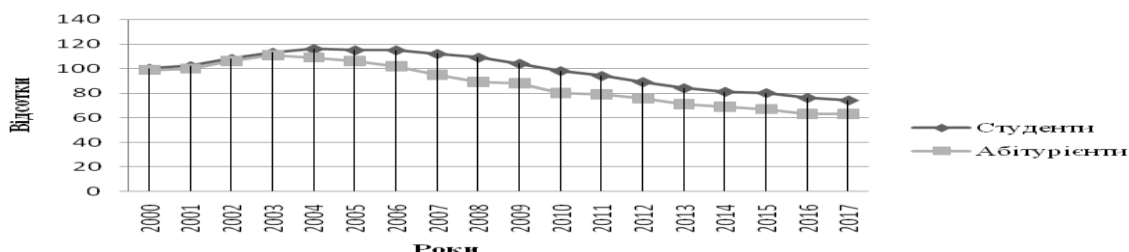


Рис.1.9. Прогноз динаміки чисельності абітурієнтів та студентів ВНЗ України III-IV рівнів акредитації

Джерело: розроблено автором на основі [171, 138].

Позитивним моментом є те, що в останні 3 роки спостерігається стійка тенденція щодо збільшення контингенту іноземних студентів, які здобувають вищу освіту в Україні. Вперше у 2013 – 2014 навчальному році у ВНЗ України навчається понад 69 тис. іноземних студентів зі 146 країн світу. Сьогодні Україна входить до 20 держав-лідерів у галузі міжнародної освіти [180].

Прес-служба МОН повідомляє, що у 2014 році в Україні функціонує 803 ВНЗ I-IV рівнів акредитації, з яких 325 ВНЗ III-IV рівнів акредитації (215 державної форми власності, 14 - комунальної та 96 – приватної). Сьогодні в системі вищої освіти України працюють 198 університетів, 62 академії, 83 інститути, 245 коледжів, 97 технікумів, 117 училищ та 1 консерваторія [180]. Орієнтуючись на досвід європейських країн, можемо стверджувати, що це забагато. Наприклад, в Італії на 60 мільйонів населення припадає 65 університетів, у Франції на 63 мільйони – 41, в Іспанії на 45 мільйонів – 60, у Великобританії на майже 61 мільйон – 142, а в Україні на 47 мільйонів – 238 [285]. Там же зазначається, що «всій країні зрозуміло – сотні університетів, які імітують підготовку, але не піклуються про якість знань, не мають права на існування». «Маленькі, приречені на «безплідне» існування, ВНЗ повинні увійти до складу найкращого університету. Це і є головною ідеєю розвитку та формування освітньої мережі», – наголошується у щорічному посланні

президента В.Януковича. Також підкреслюється, що кількість науково-педагогічних працівників залежить від контингенту студентів. При злитті ВНЗ всі студенти продовжують навчання у новоствореному НЗ. Таким чином, потреби у зменшенні кількості кадрів немає [285].

Протягом 2008 – 2012 рр. спостерігалось зменшення кількості ВНЗ в основному через злиття технікумів та університетів, а також шляхом ліквідації неконкурентоспроможних ВНЗ чи їх структурних підрозділів відповідно до результатів перевірок та прийнятих рішень Державної акредитаційної комісії (далі – ДАК).

Усього за період 2008 – 2009 та 2011 – 2012 н. р. було ліквідовано 35 ВНЗ. Також протягом 2010 – 2013 років створено 13 регіональних університетських центрів на базі 33 ВНЗ. 14 ВНЗ надано статус дослідницького, серед ВНЗ III-IV рівнів акредитації 118 мають статус національного. Крім цього, з метою вдосконалення управління вищою освітою протягом 2010 – 2013 років до сфери управління МОН передано 69 ВНЗ, з них 28 ВНЗ III-IV рівнів акредитації [180]. Проте, і надалі залишаються невирішеними питання невідповідності ліцензованих випусків реальним потребам вітчизняного ринку праці, низької конкурентоздатності випускників (як результат низького рівня якості освіти цілого ряду ВНЗ, в тому числі державної та комунальної власності). Актуальним залишається безкомпромісне припинення діяльності тих університетів, де низька якість освітніх послуг, а також підтримання об'єднання слабких університетів у більш потужні НЗ з метою економії державних коштів.

Відповідно до інформації, поданої прес-службою МОН, надлишок вищих шкіл спричиняє ще одну проблему. Якщо в більшості країн світу в університетах навчається в середньому 30 тис. студентів, то в українських ВНЗ в середньому всього 6,6 тис. осіб (рис. 1.10). Половина ВНЗ не досягає і до такого рівня [180; 262].

Як видно з рис. 1.10 кількість студентів, які навчалися у ВНЗ III-IV рівня акредитації за період з 1990 – 1991 по 2011 – 2012 н. р., в середньому коливалася в межах від 5,9 до 5,7 тис. осіб., а I-II рівня – відповідно від 1,0 до 0,7 тис. осіб. Таким

чином, ідеться, без сумніву, про розпорошення інтелектуальних та матеріальних ресурсів ДВНЗ.

Хоча камеральні ВНЗ надають більш якісні освітні послуги та забезпечують високу конкурентоспроможність своїх випускників на ринку праці, ФС таких ДВНЗ забезпечується за рахунок виконання професорсько-викладацьким складом та студентами науково-дослідних робіт на держзамовлення, замовлення підприємств, фінансово-кредитних та БУ, отримання грантів, участі в міжнародних конкурсах наукових робіт.

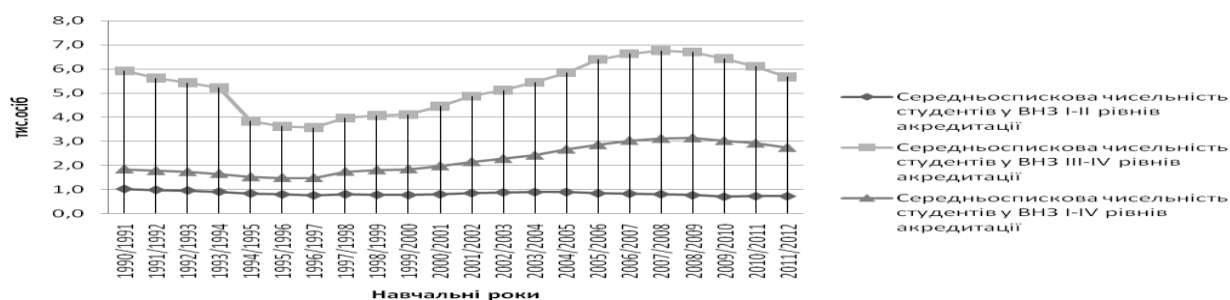


Рис.1.10. Динаміка середньоспискової чисельності студентів ВНЗ I-IV рівнів акредитації в Україні за період з 1990 – 1991 по 2011 – 2012 н. р.

Джерело: розроблено автором на основі [178].

Сьогодні процес формування мережі ВНЗ носить некерований характер (поверховий аналіз проблем доступу до ВО свідчить про досить помітні розбіжності в регіонах (додаток Б, рис.Б.1 та табл.Б.2)).

Мережа ДВНЗ III-IV рівнів акредитації налічує 237 НЗ [254] (46 академій (19,41 %), 145 університетів (61,18 %), 39 інститутів (16,46 %), 4 консерваторії (1,69%) та інші НЗ (1,27 %), які далеко нерівномірно розподілені по регіонах України. Найбільша кількість ДВНЗ (43 НЗ), знаходиться у м. Києві, найменша – 2 ДВНЗ ідентифікує Волинську область.

В табл. 1.5 відображено рейтинг регіонів України за кількістю ДВНЗ (10 позицій). Така ситуація не є позитивною, оскільки більша частина ДВНЗ сконцентрована у м. Києві, Харківській, Одеській, Львівській та Донецькій областях України. Крім цього, суттєво на рівень фінансової стійкості ДВНЗ може впливати географічне розташування НЗ, яке відіграє важливу роль як для абітурієнтів (при виборі місця навчання), так і для роботодавців (при побудові системи співпраці із

ВНЗ). Рейтинг різних регіонів України за кількістю зосереджених у них ДВНЗ подано в Додатку Б, табл. Б.3.

Регіоном-лідером за кількістю ДВНЗ є Центральний, в якому зосереджено 78 НЗ (33%). На другому місці Південний регіон 62 ДВНЗ (26 %). Третю позицію за кількістю ДВНЗ займає Східний регіон 56 НЗ (24 %). Найменша кількість ДВНЗ зосереджена у Західному регіоні 41 заклад (17%) (Додаток Б, рис.Б.2).

Таблиця 1.5

Рейтинг регіонів України за кількістю діючих в них ДВНЗ III-IV рівнів акредитації

Місце в рейтингу	Регіони України
1	м. Київ (43 ДВНЗ)
2	Харківська область (29 ДВНЗ)
3	Одеська область, Львівська область, Донецька область (по 18 ДВНЗ)
4	Дніпропетровська область (16 ДВНЗ)
5	Луганська область, Запорізька область (по 9 ДВНЗ)
6	Автономна республіка Крим, Черкаська область, Чернігівська область (по 6 ДВНЗ)
7	Миколаївська область, Херсонська область, Хмельницька область (по 5 ДВНЗ)
8	Вінницька область, Житомирська область, Івано-Франківська область, Кіровоградська область, Полтавська область, Сумська область (по 4 ДВНЗ)
9	Закарпатська область, Київська область, м. Севастополь, Рівненська область, Тернопільська область, Чернівецька область (по 3 ДВНЗ)
10	Волинська область (2 ДВНЗ)

Джерело: розроблено автором на основі [254]

Однак, щодо мережі ВНЗ III-IV рівнів акредитації, то вищепроаналізовані дані, узагальнені на основі інформації, розміщеної в державному реєстрі вищих навчальних закладів МОН України [70], відмінні від тих, які пропонують інші доступні офіційні та освітні сайти. Розглянемо, наприклад, дані щодо ВНЗ України за містами (додаток Б, табл. Б.4) [57]. В Україні станом на 22 серпня 2011 р. функціонувало всього 520 ВНЗ та їхніх самостійних підрозділів різних форм власності III-IV рівня акредитації. З них 343 державної, 5 комунальної, 134 недержавної, 27 приватної та 11 колективної форми власності. Крім того, існує досить велика ймовірність того, що за даними інших сайтів можна отримати дещо іншу статистику (додаток А, табл. А.7 та додаток Б, табл. Б.2).

Таким чином, очевидною постає проблема чіткої ідентифікації кількості ВНЗ III-IV рівнів акредитації різних форм власності на території України. Врегулювання

цього питання знаходиться в компетенції МОН України. Необхідно зауважити, що Міністерство проводить активну роботу в цій сфері, результати якої буде відображено у новому реєстрі ВНЗ України [253].

Також доцільно зазначити, що однією з причин неточності інформації є нерезультативність адміністративних рішень керівників ДВНЗ та ДАК. Відповідно до листа МОН проаналізовано інформацію щодо внесення ВНЗ до Державного реєстру та отримання довідки про внесення до реєстру. Встановлено, що близько 480 державних та 130 приватних ВНЗ не отримали Довідку про внесення до реєстру, 20 державних та 10 приватних НЗ не подали заповнену облікову картку та копію установчих документів до ДАК для внесення до реєстру, що є порушенням вимог наказу МОН № 610 «Про затвердження зразків документів для внесення вищих навчальних закладів до Державного реєстру» [219]. Зазначене заслуговує особливої уваги, як одна із проблем інформаційного забезпечення для аналізу та управління ДВНЗ, що потребує вирішення, своєчасність та якість якого безпосередньо впливатиме на забезпечення фінансової стійкості НЗ в Україні.

Дуже актуальним є питання конкуренції ДВНЗ та приватних ВНЗ за студента, яка проявляється у проведенні профорієнтаційної роботи, використанні піар-технологій, розробці інноваційних стратегій розвитку ВНЗ, застосуванні методик бренд-менеджменту, ціновій політиці, особливо щодо собівартості навчання на престижних спеціальностях. Це знову ж таки безпосередньо впливає на фінансову стійкість НЗ, оскільки фінансове забезпечення їхньої діяльності залежить від повноти наборів на державне замовлення та контрактну форму навчання. Проте, необхідно зазначити, що не у всіх регіонах України така конкуренція є очевидною. Відповідно до Додатку Б (рис. Б.3), регіонами-лідерами за кількістю приватних ВНЗ III-IV рівнів акредитації є Тернопільська область (40 % від загальної кількості ВНЗ), Херсонська область (37,5 %), Волинська область (33,3 %), Донецька область (30,8 %) та Запорізька, Київська і Чернівецька області (по 25 %).

Розглянувши структуру сучасної ВО України і оцінивши основні індикатори її розвитку, визначимо шляхи її модернізації з метою як забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ зокрема, так і сталого розвитку суспільства загалом. «Розбудова і

зміцнення потенціалу для мислення, спрямованого у майбутнє, і є ключовим завданням освіти для сталого розвитку», – зазначено у Рамковому проекті Міжнародної програми виконання Десятиріччя освіти для сталого розвитку, ЮНЕСКО, 2003 р. [190]. Певна річ, сталий розвиток можна забезпечити лише за умови гармонічного взаєморозвитку економіки, соціуму та довкілля. На нашу думку, поєднання вищезазначених трьох складових впливатиме на фінансову стійкість ДВНЗ, а вона, в свою чергу, безпосередньо залежить і впливає на індекс людського розвитку (далі – ІЛР) України, який відображає рівень розвитку особистості, соціальні умови її життя і включає такі три показники: тривалість життя; рівень освіти (ступінь грамотності й можливості доступу людини до початкової, середньої та ВО зокрема); реальний ВВП на одну особу.

Розрахунки ІЛР для України розпочалися в Доповідях Програми розвитку ООН (далі – ПРООН) у 1993 р., і серед інших країн світу держава посіла 45 місце. Вже в 1995 р. Україна перемістилася на 54-те, у 1996 р. – на 80-те, у 1998 р. – на 102-е, у 2000 р. – на 78-ме, у 2001 р. – на 75-те місце, у 2002 р. вона займала 80-те місце, у 2003 р. повернулася на 75-те місце, у 2004 р. посіла 70 позицію із 177 країн світу, у 2005 р. – 78 місце, у 2007 р. піднялася на 1 позицію і посіла 77 місце, впродовж 2007 р. та 2008 р. – 76 місце, а у 2012 р. із 169 країн Україна перебувала на 69 місці рейтингу [190; 330].

В результаті зіставлення позицій рейтингу регіонів України за ІЛР та кількістю ДВНЗ III-IV рівнів акредитації можемо зробити висновки, що не завжди кількість НЗ є гарантією якості надання освітніх послуг (додаток Б, табл. Б.5).

Таким чином, на першому місці за кількістю ДВНЗ та ІЛР знаходиться м. Київ, Харківська область посідає друге місце за кількістю ДВНЗ та на третьому за ІЛР – Одеська область, хоч і займає третю позицію за кількістю ДВНЗ, однак за ІЛР лише на 19 місці. Відповідність між ІЛР регіону України та кількістю НЗ, зосереджених у ньому, спостерігається, крім м. Києва (1 місце), у АРК (8 місце), у Тернопільській області (11 місце). Щодо інших регіонів, то такої відповідності немає, що підтверджує неоптимальність мережі ДВНЗ, недостатню якість надання освітніх послуг та низький рівень їхньої ФС. Відповідно до даних додатку Б (табл. Б.5) на 27

місці за ІЛР знаходиться Донецька область (за кількістю ДВНЗ – 3 позиція), на 20 місці – Волинська область (10 позиція за кількістю ДВНЗ (2 НЗ)).

Отже, рівень розвитку регіону певною мірою залежить від оптимального поєднання кількості ДВНЗ, рівня їхньої ФС, якості освітніх та інших послуг, які вони надають на національному та світовому ринку. Тому, виходячи із вищезазначеного, стратегічними напрямками (завданнями) модернізації ВО, на нашу думку та відповідно до Національної стратегії розвитку освіти України на 2012 – 2021 рр. та Стратегії інноваційного розвитку України на 2010 – 2020 роки в умовах глобалізаційних викликів, мають бути такі [65; 165, 85, 92-96, 186; 279]:

- завершення розробки та прийняття Верховною Радою України ЗУ «Про вищу освіту (нова редакція)» та постанови Кабміну «Про затвердження Національної рамки кваліфікацій»;

- визнання фінансового забезпечення освітньої галузі як пріоритетного напрямку видатків бюджетів усіх рівнів; можливість багатоканального фінансового забезпечення через запровадження системи субсидій, грантів, кредитів, їхнього поєднання та диференціації у розрізі категорій отримувачів цих коштів (їх соціальний стан, стан здоров'я, згода на відпрацювання після закінчення навчання тощо);

- мотивація роботодавців до участі у підготовці навчальних програм, узгодженні освітніх та професійних стандартів; взаємодія ПТНЗ та ВНЗ між собою та з роботодавцями у ході створення та оновлення змісту освітніх програм; розширення практики фінансового забезпечення ДВНЗ за контрактами із чітким визначенням конкретних результатів діяльності після закінчення терміну фінансового забезпечення;

- переоснащення навчальної, науково-методичної та матеріально-технічної бази ВНЗ через цільове фінансове забезпечення;

- розроблення системи стимулювання та заохочення бізнесу, фізичних і юридичних осіб, що здійснюють спонсорські та доброчинні внески в освіту (різноманітні пільги, відстрочки у випадку спрямування фінансових та матеріально-технічних активів на розвиток освіти, окремого ДВНЗ тощо);

- забезпечення ефективного адміністративного та фінансового менеджменту, режиму економії видатків на освіту, енергоощадних технологій;
- підсилення дослідницько-інноваційної спроможності університетів через збільшення фінансового забезпечення наукової і науково-технічної діяльності в Україні до визначених законодавством 1,7 % ВВП (для порівняння: в Ізраїлі – 4,7 %, Швеції – 3,7 %, Японії – 3,4 %, США – 2,7 %, за лісабонською стратегією країни Євросоюзу ставлять мету досягти 3 % ВВП);
- спрямування коштів ДБ на задоволення загальних суспільних потреб (в освіченості нації) та запитів державних роботодавців (для сфери освіти, науки, охорони здоров'я, державного управління тощо);
- ширше використання ПЦМ фінансового забезпечення, який спрямований на розвиток, досягнення цілей і вирішення завдань модернізації освіти;
- централізація управління ВО під керівництвом МОН; реформування та оптимізація мережі ВНЗ, приведення її у відповідність з потребами та можливостями країни (кількість ВНЗ 100 – 150); створення регіональних дослідницьких університетів, розширення їх автономії; подолання розпорошеності і дублювання НЗ, що сприятиме підвищенню якості освітніх послуг;
- приведення у відповідність до реальної ресурсної бази вищої школи контингенту студентів, аспірантів, докторантів;
- запровадження національної системи ранжування ВНЗ за показниками ФС.

Перелік вищевказаних завдань, що стосуються розвитку економіки ВО ще раз засвідчує, що на етапі науково-технічної та інноваційно-інформаційної революції, вона виступає фундаментом прогресу суспільства, і потребує належного фінансового забезпечення за рахунок усіх можливих джерел та раціонального їх використання. Саме за таких умов можливим є забезпечення достатнього рівня фінансової стійкості ДВНЗ. В свою чергу, це обумовлює чітке визначення сутності ФС та моніторингу за її показниками, як невід'ємної системи менеджменту діяльності НЗ.

1.2. Теоретичні основи фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності

В сучасних умовах розвитку національної економіки України перед сферою ВО уряд ставить досить високі вимоги: постійне підвищення якісного рівня професійної підготовки майбутніх фахівців; забезпечення в країні відтворення та розвиток її інтелектуального потенціалу, а в кінцевому результаті – гарантування належного місця у світовій спільноті, що можливе лише за умов визнання ВО як пріоритетної галузі, з своєчасним та повним обсягом фінансового забезпечення. Саме тому ДВНЗ повинні готувати кадри з таким розрахунком, щоб молоді фахівці після закінчення НЗ мали можливість успішно працевлаштуватися, застосувавши свої теоретичні знання та здобуті навички на практиці. Проте, якісне виконання вищезазначених вимог неможливе за низького рівня їхньої ФС, яка є основною умовою забезпечення здатності ДВНЗ України зберігати заданий режим функціонування за найважливішими фінансово-економічними показниками, ефективно адаптуючись до змін, викликаних дією ендогенних та екзогенних факторів. Крім того, міжнародні інтеграційні процеси створюють для ДВНЗ нові умови функціонування, забезпечують нове незвичне зовнішнє середовище, до якого постійно необхідно підлаштовуватися. У сучасних ринкових умовах якість і швидкість такої адаптації суттєво впливає на фінансову стійкість НЗ.

Особливістю діяльності ДВНЗ (п. 1.1.) є те, що вона поєднує елементи функціонування БУ (фінансується за рахунок коштів ДБ та/або МБ) та СПД (отримує дохід від діяльності підприємницького характеру, надаючи послуги освітнього та неосвітнього характеру в рамках чинного законодавства). Саме тому вважаємо за доцільне, розглядаючи теоретичні основи фінансової стійкості ДВНЗ, вивчити теоретичні аспекти трактування зазначеної економічної категорії для СГ в розрізі непідприємницької та підприємницької діяльності.

Щодо визначення сутності економічної категорії «фінансова стійкість», то воно є надзвичайно розповсюдженим, широко вживаним і багатозначним. Різноманітність запропонованих вітчизняними та зарубіжними науковцями науково-

методичних підходів ще раз підтверджує наявність неоднозначності та суперечливостей у трактуванні поняття, а відтак – актуальність та своєчасність дослідження.

Загалом поняття «стійкість» є похідним від поняття «стабільність». Виходячи з цього, можна зробити припущення, що ФС є складовою фінансової стабільності і не рівнозначна їй [287]. Однак, доцільно зауважити, що протилежну точку зору висловлюють автори багатьох підручників, навчальних посібників з курсів «Фінанси підприємств» та «Фінансовий аналіз». Н.М. Деєва, А.Г. Загородній, Г.Г. Кірейцев, О.В. Павловська, А.М. Поддєрьогін, В.О. Подольська, О.С. Філімоненков, О.В. Яріш ототожнюють поняття фінансової стійкості, фінансової стабільності та, рідше, фінансової незалежності. В свою чергу, «фінансова стійкість» (financial stability; финансовая устойчивость) як економічна категорія визначається по-різному, частково включаючи елементи трактування понять «фінансова стабільність», «фінансова надійність», «фінансова гнучкість» та «фінансова сталість» (додаток В, табл.В.1).

Аналізуючи розглянуті в додатку В трактування сутності ФС як економічної категорії, бачимо, що в деяких крім поняття стійкості, зустрічаються «стабільність». При визначенні змісту економічної категорії «фінансова стабільність» використовуються поняття «сталість», «стійкість», «надійність». Розглядаючи фінансову надійність, використовують поняття «стійка фінансова надійність». Щодо трактування економічних понять «фінансова гнучкість» та «фінансова сталість», то вони рідше використовуються в науковій літературі та визначають такий стан СГ, при якому вони володіють достатньою величиною власного капіталу і можуть задовольнити усі свої витрати. Крім того, фінансова гнучкість СГ впливає на їхню ФС, тобто здатність функціонувати і розвиватися, зберігати рівновагу активів та пасивів під дією факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, що гарантують їхню постійну платоспроможність та інвестиційну привабливість у межах допустимого ризику. Тому, з огляду на вищезазначене, можемо стверджувати, що на сучасному етапі розвитку національної економіки немає однозначного підходу до трактування сутності ФС як економічної категорії. Хоча достовірною вважається

думка, що це поняття є всеохоплюючим та включає комплекс різних економічних показників аналізу діяльності СГ в сучасних ринкових умовах.

Таким чином, найбільш повне та актуальне для сучасних ринкових умов господарювання тлумачення сутності ФС як економічної категорії формулюється як комплексне поняття, що являє собою такий стан фінансових ресурсів СГ, результативності їхнього формування, розміщення й використання, при якому забезпечується розвиток виробництва чи інших сфер діяльності на основі зростання прибутку й активів при збереженні платоспроможності й кредитоспроможності та мінімізації рівня фінансових ризиків, пов'язаних із структурою джерел формування капіталу, що перебуває під впливом різноманітних фінансово-економічних процесів, екзогенних та ендегенних факторів. Запропоноване трактування сутності ФС не ідентичне для всіх без винятку СГ, а повинно коригуватися відповідно до специфіки діяльності того чи іншого суб'єкта національної економіки.

Зважаючи, що у своїй діяльності ДВНЗ поєднують особливості БУ та СПД, розглянемо економічний зміст ФС та фактори впливу на неї для СГ в розрізі непідприємницької та підприємницької діяльності, які є відмінними (табл. 1.6).

Аналізуючи дефініції поняття «фінансова стійкість» для різних СГ в умовах ринкової економіки (Додаток В, табл.В.1), доцільно зазначити, що однозначності та чіткості у формулюванні цього економічного поняття теж немає. В основному більшість вчених в частині досліджень діяльності БУ [12; 32; 51; 133; 264] акцентують увагу на таких ознаках ФС:

- перевищенні доходів над видатками;
- мінімізації фінансового ризику, пов'язаного зі структурою джерел формування капіталу;
- високій частці власного капіталу у його загальній сумі;
- виконанні всіх зобов'язань у зазначений термін;
- стабільності надходжень коштів ЗФ та СФ;
- незалежності від зовнішніх залучених джерел фінансових ресурсів;
- гарантії постійної платоспроможності та кредитоспроможності;
- можливості в окремих випадках вільного маневрування коштами СФ;

- забезпеченні безперервного процесу діяльності та акумулюванні коштів на розширення, оновлення та розвиток шляхом їх ефективного використання;
- недопущенні невиправданої дебіторської та кредиторської заборгованості;
- ефективному залученні джерел власних надходжень;
- адаптації до змін у зовнішньому оточенні та внутрішньому середовищі;
- стабільному покритті передбачених кошторисом видатків;
- використанні коефіцієнтів для оцінки ФС на основі аналізу джерел коштів, розміру власних коштів відносно залучених та інше.

Таблиця 1.6

Особливості ФС для СГ в розрізі непідприємницької та підприємницької діяльності

Особливості	Суб'єкти непідприємницької діяльності	Суб'єкти підприємницької діяльності
Економічний зміст (сутність) ФС	Ефективність використання асигнувань з ДБ та/або МБ і власних надходжень на основі забезпечення раціональності та цільового використання за умови оперативного та повного фінансового забезпечення видатків (витрат) з метою реалізації статутних завдань: підвищення конкурентоспроможності на національному та міжнародному ринках, мінімізації ризиків, які можуть виникати під дією ендегенних та екзогенних факторів.	Ефективність господарської діяльності, яка характеризується спроможністю забезпечити функціонування за рахунок власних коштів (прибутку), не допускати невиправданої кредиторської та дебіторської заборгованостей, оптимізувати структуру капіталу, мінімізувати витрати та максимізувати прибутки з метою розширення виробничо-торгівельної діяльності за умов нейтралізації негативного впливу ендегенних і екзогенних факторів
Вплив забезпечення ФС на реалізацію статутних завдань	Своєчасне надання якісних послуг, що користуються попитом; міцні позиції на ринку освітніх послуг; достатній рівень матеріально-технічної бази; інноваційна політика діяльності; налагоджені взаємозв'язки з різними контрагентами; фінансове забезпечення навчального, наукового та виховного процесу на основі своєчасних та в повному обсязі асигнувань із ДБ та/або МБ, пошук стабільних джерел самофінансування на основі фандрайзингу тощо.	Виробництво продукції та надання послуг, які мають попит; високий рівень матеріально-технічної бази, застосування новітніх та інноваційних технологій; завоювання нових та прибуткових сегментів ринку збуту; економічні зв'язків з контрагентами; ефективна рекламна діяльність; висококваліфікований персонал; мінімізація фінансових ризиків; можливість отримання надприбутків та інше.

Джерело: розроблено автором.

Вищезазначені аспекти розкривають особливості фінансової стійкості ДВНЗ та формування її обліково-аналітичного забезпечення.

Що ж до сутності цього поняття в контексті специфіки діяльності ДВНЗ, то, на нашу думку, їхня фінансова стійкість – це такий стан фінансових ресурсів, що забезпечує виконання навчальними закладами завдань якісної організації навчально-наукової діяльності та формування професійної конкурентоздатності випускників на основі повного та своєчасного фінансового забезпечення цільовими коштами попередньо затверджених видатків (витрат). При цьому отримання запланованих цільових фінансових ресурсів (бюджетних коштів за загальним фондом, бюджетних коштів за спеціальним фондом) є основою результативної господарської діяльності (в тому числі виконання цільових бюджетних програм).

Проте, крім особливостей оптимізації джерел фінансового забезпечення діяльності ДВНЗ, значний вплив на їхню фінансову стійкість чинять такі фактори, як: якість наданих послуг освітнього та неосвітнього характеру, соціально-економічна політика держави, стан національної та міжнародної економік, інвестиційний клімат, демографічна ситуація, кадрова, облікова та інноваційна політики ДВНЗ, піар-технології та бренд-менеджмент.

Щодо рівня фінансової стійкості ДВНЗ, то в короткостроковому періоді він характеризується терміном погашення заборгованості за поточними зобов'язаннями, оперативністю реагування на зміну екзогенних та ендогенних факторів функціонування і здатністю фінансово забезпечувати нові програми. У довгостроковому аспекті рівень ФС визначає конкурентоспроможність ДВНЗ, тому зростання коштів спеціального фонду в результаті конкурентних переваг (місце розташування ДВНЗ, його бренд на ринку освітніх послуг, зумовлений якістю навчання, рівнем працевлаштування студентів, матеріально-технічною базою, новими технологіями навчання, можливістю стажування за кордоном, змістовним дозвіллям студентів, духовним та патріотичним виховання високоінтелектуальної еліти для забезпечення економічного зростання країни в умовах сталого розвитку тощо) збільшує власні засоби, підвищує платоспроможність, фінансову маневреність та ін.

Однак, для забезпечення та підвищення конкурентоспроможності потрібна додаткова іммобілізація фінансових резервів з метою залучення зарубіжних викладачів, підвищення рівня кваліфікації співробітників, вдосконалення матеріально-технічної бази, що, в свою чергу, знижує рівень фінансової стійкості НЗ [264, 135]. Тому зростання конкурентоспроможності ДВНЗ та поліпшення рівня їх фінансової стійкості є різноспрямованими цілями розвитку.

Таким чином, в умовах модернізації системи ВО, відповідно до Національної стратегії розвитку освіти в Україні на 2012 – 2021 рр. та Стратегії інноваційного розвитку України на 2010 – 2020 роки в умовах глобалізаційних викликів, перед ДВНЗ стоїть проблема забезпечення фінансової стійкості НЗ, вирішення якої залежить від повноти досягнення тактичних цілей: вчасного та в повному обсязі забезпечення асигнувань з ДБ та/або МБ, залучення фінансових ресурсів самостійно шляхом фандрайзингу, налагодження співпраці з відділеннями Державної казначейської служби України (далі – ДКСУ), банківськими установами та іншими суб'єктами бюджетного процесу, що функціонують в сфері ВО, зміна фінансової стратегії з метою якісної реалізації основних функцій як на ринку освітніх послуг України, так і за кордоном.

Проте, доцільно зауважити, що в основі забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ як в короткостроковому, так і довгостроковому періоді в першу чергу знаходиться ефективність використання виділених НЗ коштів ДБ та/або МБ та власних надходжень шляхом дотримання таких принципів [44, 7]:

- збалансованості (витрати ДВНЗ мають відповідати обсягу бюджетних асигнувань та власних надходжень на відповідний бюджетний період);
- повноти (отримання всіх доходів та здійснення витрат НЗ відбувається відповідно до нормативно-правових актів);
- обґрунтованості (раціональне використання коштів);
- ефективності та результативності (досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання освітніх послуг, гарантованих державою, при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального

результату при використанні визначеного бюджетом обсягу фінансового забезпечення);

- цільового використання (використання бюджетних коштів лише на цілі, визначені бюджетними призначеннями та асигнуваннями);

- справедливості та неупередженості (справедливого і неупередженого розподілу між підрозділами ДВНЗ);

- формування результативної облікової інформації;

- публічності та прозорості (інформування членів трудового колективу та студентів НЗ з питань використання коштів).

Щодо видів фінансової стійкості ДВНЗ, то їх, на нашу думку, як для суб'єктів непідприємницької, так і підприємницької діяльності можна поділити на:

- зовнішню, яка характеризується сталістю фінансового середовища, що досягається управлінням ззовні (відповідним макроекономічним регулюванням ринкової економіки, політичним кліматом тощо);

- внутрішню, яка відображає такий стан трудового, матеріального та фінансового потенціалу ДВНЗ, що забезпечує якісне виконання статутних завдань НЗ. В основу досягнення внутрішньої стійкості покладено своєчасне й гнучке управління екзогенними і ендогенними факторами їхньої діяльності [148, 29].

Також необхідно зазначити, що крім зазначених видів ФС, розрізняють такі поняття, як: «поточна» та «перспективна» ФС. Поточна (статична) ФС – це ситуативна характеристика ДВНЗ на момент проведення аналізу їхньої діяльності за визначений період часу. В той же час перспективна (динамічна) ФС є ймовірністю того, що фінансовий потенціал НЗ впродовж конкретного періоду часу буде відповідати необхідним критеріям, тобто ДВНЗ будуть фінансово стійкими.

Необхідно звернути увагу і на «успадковану» ФС – результат наявності певного запасу стійкості ДВНЗ, що захищає їх від випадковостей і різких змін дестабілізуючих факторів [123, 7] (бренд НЗ, якість освітніх послуг, висококваліфіковані кадри, які за умов демографічної кризи дають можливість забезпечити ліцензійний набір студентів і отримати належне фінансове забезпечення з ДБ та/або МБ).

Стійка діяльність ДВНЗ залежить як від внутрішніх можливостей ефективно використовувати всі наявні в його розпорядженні ресурси, так і від зовнішніх умов, до яких належать податкова політика держави та макроекономічна і політична ситуація в країні. Тому інформаційною базою аналізу ФС повинні бути звітні дані ДВНЗ, базові економічні параметри і зовнішні умови їхньої діяльності, що змінюються, і які потрібно обов'язково брати до уваги при аналітичних оцінках та прийнятті управлінських рішень [148, 29].

Таким чином, повертаючись до факторів впливу на фінансову стійкість ДВНЗ, розглянемо їх в контексті особливостей суб'єктів непідприємницької та підприємницької діяльності. Необхідно зазначити, що вони можуть бути як спільними, так і відмінними для вищезазначених суб'єктів національної економіки (рис.1.11).

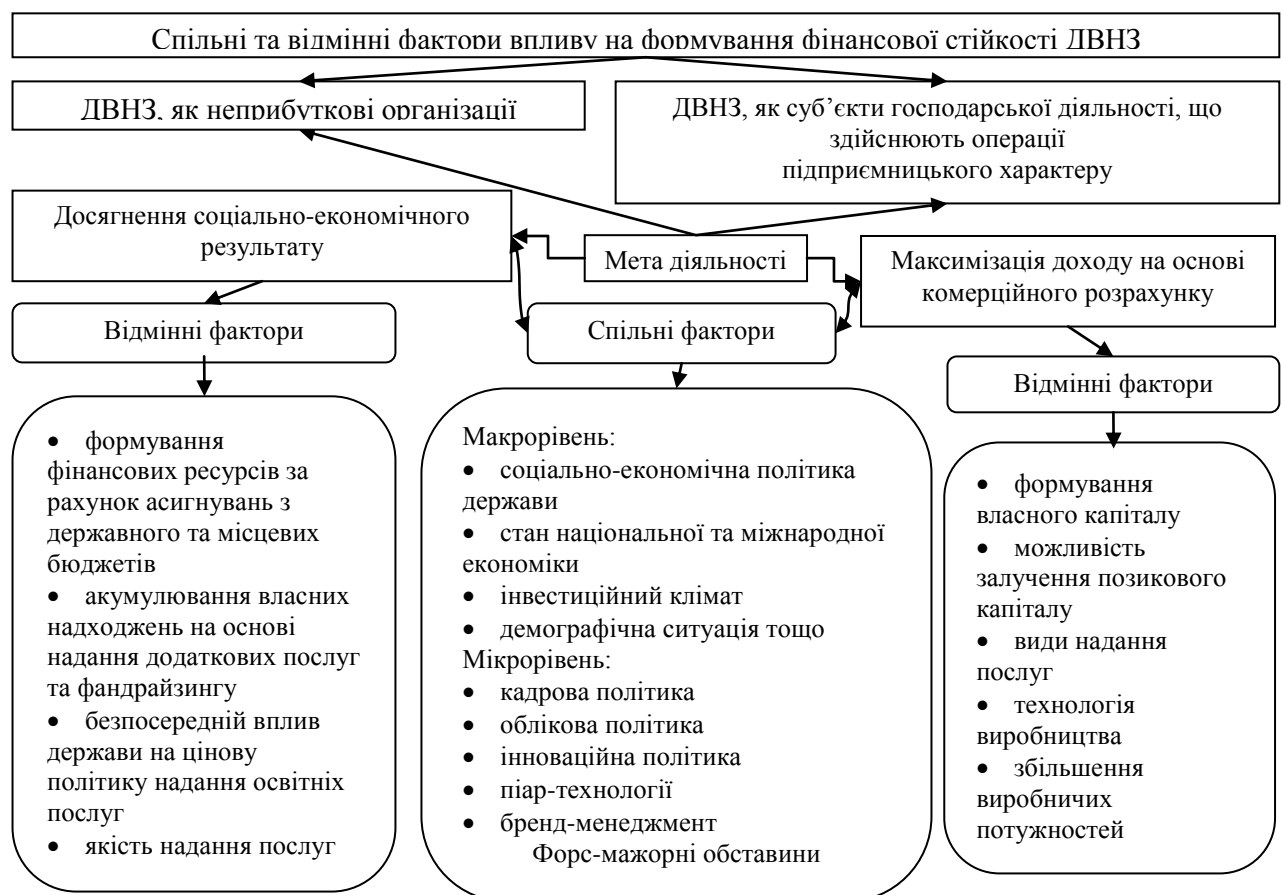


Рис.1.11. Спільні та відмінні фактори впливу на фінансову стійкість ДВНЗ в розрізі непідприємницької та підприємницької діяльності*

Джерело: розроблено автором

Крім факторів впливу на фінансову стійкість ДВНЗ розрізняють умови її забезпечення. Залежно від ступеня значущості, їх можна поділити на три рівні

(рис.1.12). Умови першого рівня (базові) – це узагальнюючі (базові) умови [175, 56], які є результатом впливу умов другого [110, 23] і третього [319, 25] рівнів і водночас є генератором взаємодії більш дрібних умов.

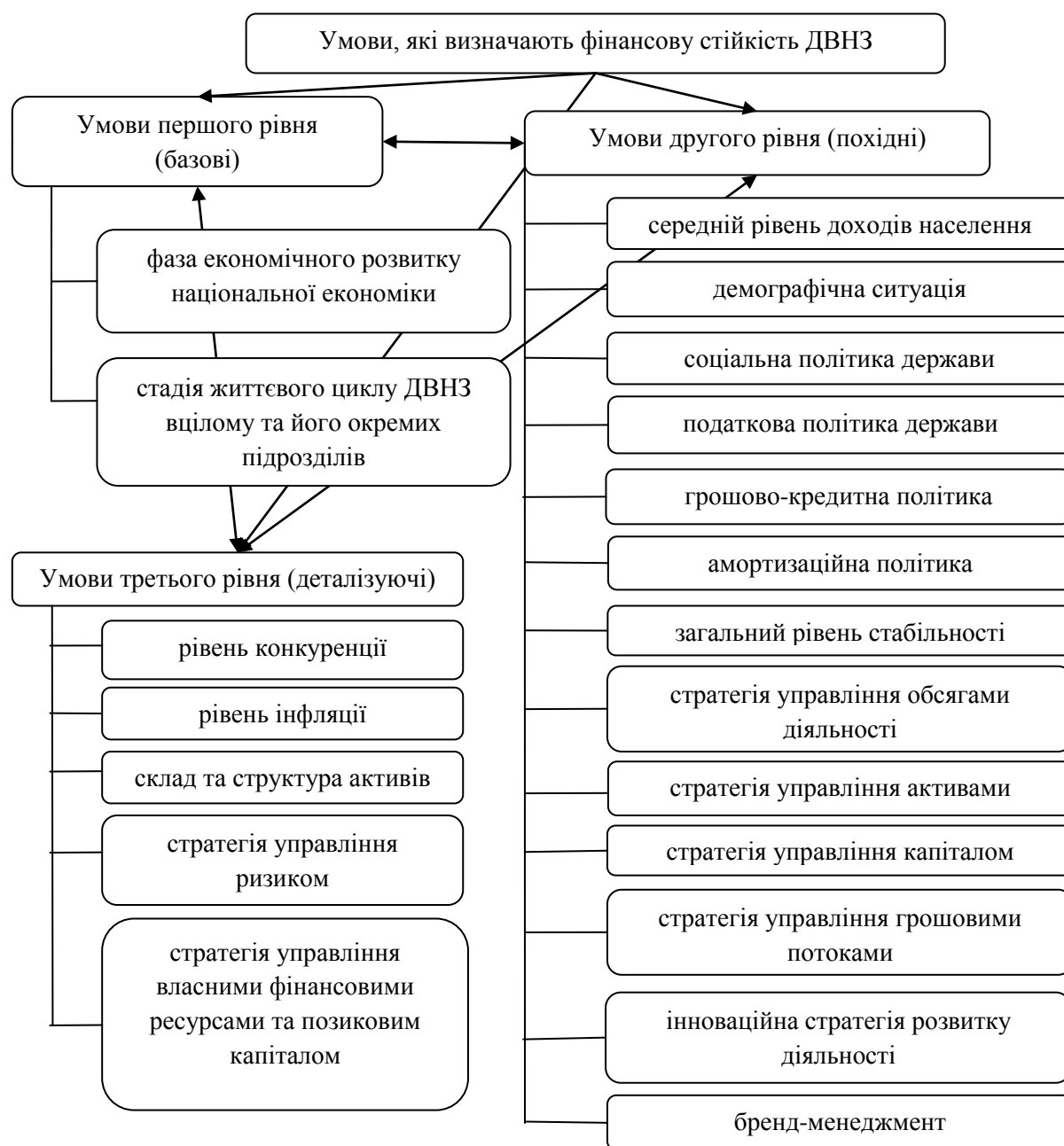


Рис.1.12. Умови, які визначають фінансову стійкість ДВНЗ*

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, умови другого рівня є похідними і виступають результатом дії основоположних (базових) умов, а умови третього рівня є деталізуючими. На їх основі визначають та деталізують механізм впливу на фінансову стійкість ДВНЗ інших похідних умов. Зважаючи на те, що ДВНЗ є одночасно і суб'єктами, і об'єктами відносин у ринковій економіці, вони мають різні можливості впливу на

динаміку факторів, які визначають їхню ФС. Сукупність факторів, які впливають на ФС суб'єктів непідприємницької (підприємницької) діяльності, Г. В. Кравчук класифікує за такими чотирма ознаками (рис. 1.13).

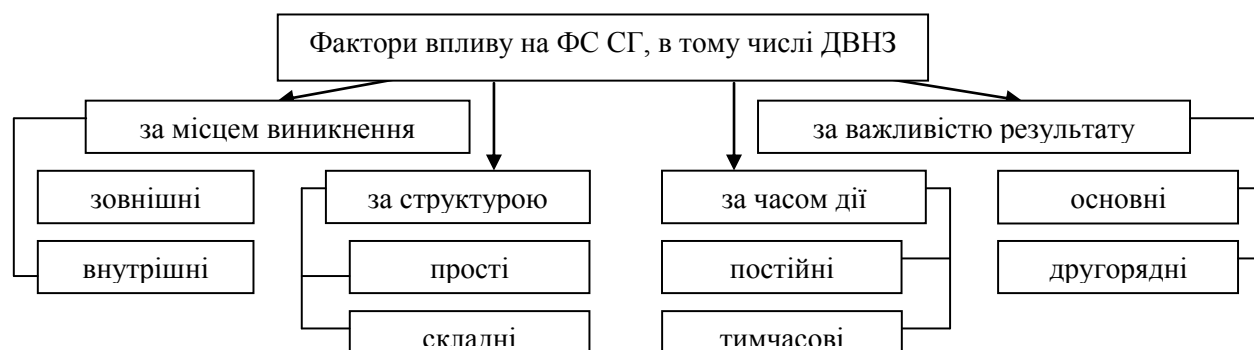


Рис. 1.13. Класифікація факторів впливу на фінансову стійкість СГ

Джерело: розроблено автором на основі [122, 51].

Проте, визначальними факторами для ДВНЗ будуть: внутрішні (за місцем виникнення), складні (за структурою), постійні (за часом дії), основні (за важливістю результату). Однак, постійними можуть бути як внутрішні, так і зовнішні фактори. Відповідно до забезпеченості запасів варіантами фінансового забезпечення [73, 294], залишку або нестачі джерел коштів для формування запасів і затрат [321, 126], наявності достатньої кількості власних оборотних коштів [322, 72; 133, 161] розрізняють чотири типи ФС суб'єктів непідприємницької (підприємницької) діяльності (абсолютна стійкість, нормальна стійкість, нестійкий фінансовий стан, кризовий стан). Розглянемо особливості вищезазначених типів фінансової стійкості ДВНЗ з різними умовами фінансового забезпечення: бюджетні кошти, власні надходження (спецкошти), фандрайзинг (додаток В, табл. В.2).

Таким чином, абсолютна стійкість НЗ буде забезпечена за умови своєчасного бюджетного фінансового забезпечення діяльності, що динамічно змінюється відповідно до потреб ринку освітніх послуг та державної політики в сфері ВО, вміння ДВНЗ заробляти кошти самостійно на основі фандрайзингу.

О.С. Філімоненков вважає фінансову стійкість СГ нормальною (допустимою), якщо величина короткострокових кредитів і позичкових коштів, що залучені для формування запасів і затрат, не перевищують сумарної вартості виробничих запасів і готової продукції (найбільш ліквідної частини запасів і затрат). У випадку, коли

зазначені умови не виконуються, фінансова нестійкість набуває характеру ненормальної і веде до істотного погіршення фінансового стану [296, 298].

Такий підхід до визначення типів фінансової стійкості СГ на сучасному етапі розвитку національної економіки є досить поверхневим та не відображає комплексного впливу ендегенних та екзогенних факторів на результуючу величину. Тип ФС визначається лише на основі достатнього обсягу власних оборотних коштів для забезпечення основної статутної діяльності, запасів та вчасного розрахунку СГ за своїми зобов'язаннями з державою та іншими контрагентами.

В свою чергу, таку методику вважаємо виправданою лише для СПД, оскільки для БУ, в тому числі ДВНЗ, основним результатом функціонування яких є якісне надання освітніх послуг, які не можна робити «про запас», вона є неактуальною. Крім того, що стосується кризового стану, то для БУ, які фінансуються з бюджету на 100 % і тих, які крім асигнувань з бюджету отримують власні надходження, відсутнє поняття «банкрут» щодо їхнього фінансового стану.

Також необхідно зауважити, що визначення рівня ФС є складним процесом. Кожен ДВНЗ як СГДС економіки функціонує та здійснює свою діяльність в умовах певного економічного середовища. Умови функціонування ДВНЗ визначаються фазою розвитку економічної системи. Їхню ФС генерує ряд факторів макроекономічного характеру, на які самі установи впливати не можуть, але зворотний їх вплив на ефективність діяльності ВНЗ досить вагомий (1.14).

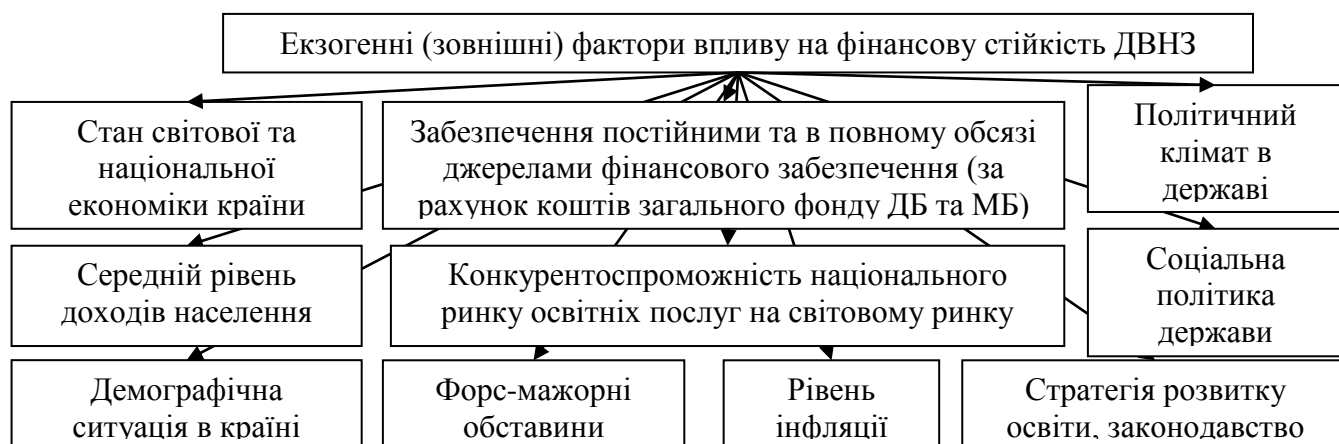


Рис. 1.14. Екзогенні (зовнішні) фактори впливу на фінансову стійкість ДВНЗ

Джерело: розроблено автором.

За умови відносної стабільності зовнішнього середовища, доцільно детальніше зупинитися на внутрішніх (ендогенних) факторах, які відображають специфіку діяльності ДВНЗ, розкривають особливості їхнього функціонування у сфері управління, якості прийняття управлінських рішень адміністрацією НЗ, професійного рівня професорсько-викладацького складу, достатньої матеріально-технічної бази, облікової політики, дотримання розрахунково-платіжної дисципліни, ефективної роботи фінансово-планового відділу та всіх підрозділів ВНЗ (рис.1.15):

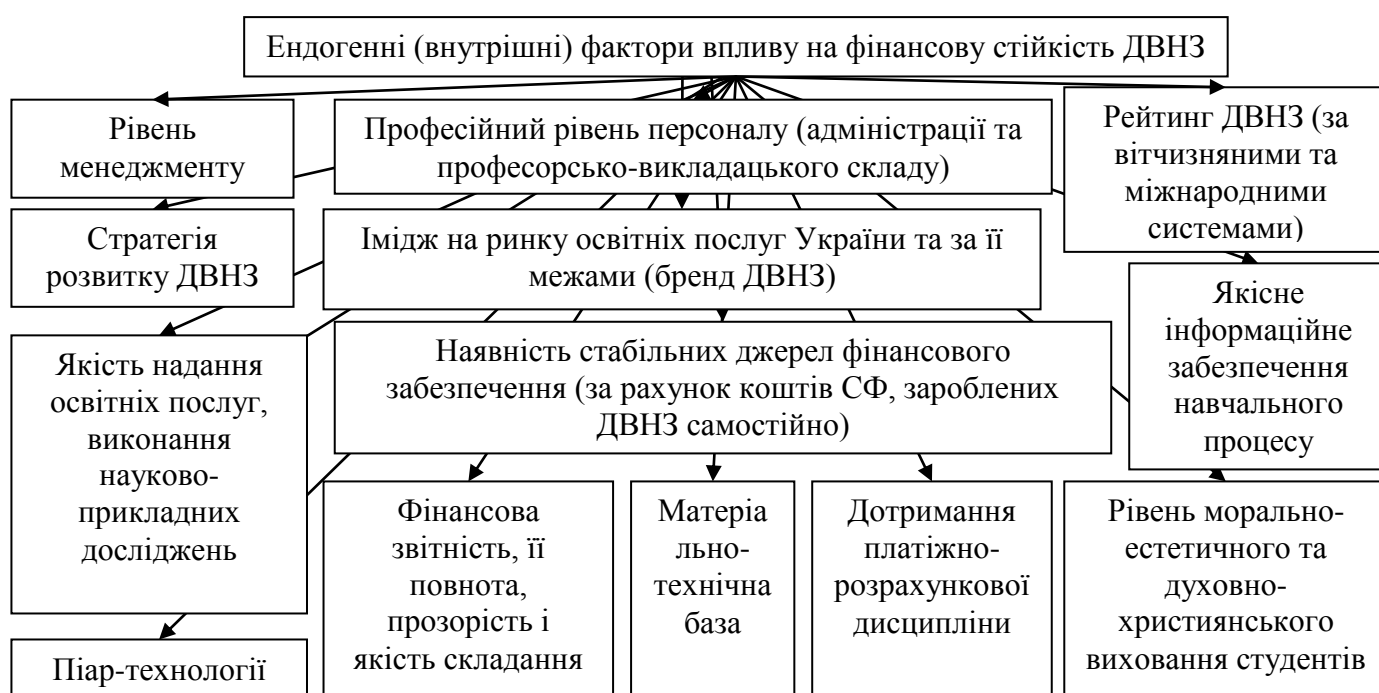


Рис. 1.15. Ендогенні (внутрішні) фактори впливу на фінансову стійкість ДВНЗ

Джерело: розроблено автором.

Також існує думка, що фінансова стійкість ДВНЗ прямо залежить від їх розміру та масштабів діяльності. Можна стверджувати, що великі НЗ мають більші можливості щодо надання якісних освітніх послуг як в середині країни, так і за її межами. Зазвичай такі заклади досить капіталізовані та універсальні. Однак, їхня діяльність супроводжується ризиками, що адекватні їй.

Вищезазначені фактори (рис.1.14 та рис.1.15) є, на нашу думку, основними, проте визначальними не для всіх ДВНЗ України, оскільки кожному НЗ притаманні свої особливості діяльності у сучасних ринкових умовах господарювання, які суттєво впливають на його ФС. В сучасних ринкових умовах освітні установи повинні постійно відстежувати стан ринку освітніх послуг в Україні та за її межами,

оскільки цим вони гарантують забезпеченість своєї ФС. Крім того, важливим є дослідження та оцінка власного положення на ринку як за результатами власних спостережень та досліджень, так і за даними рейтингових агентств (Рейтингу найкращих ВНЗ України ЮНЕСКО «Топ – 200 Україна» [255], «Компас» [256] та інші). Загрозою зниження фінансової стійкості ДВНЗ є поява недержавних ВНЗ, які ведуть боротьбу за свого студента в умовах демографічної кризи в Україні та недоборів на бюджетні місця престижних спеціальностей у ДВНЗ. У зв'язку з цим освіта перетворилася на бізнес, що призвело до жорсткої конкуренції в системі вищої школи [264, 133].

Якщо розглядати позиції ДВНЗ на ринку освітніх послуг, то доцільно зазначити, що вони нерозривно пов'язані з вивченням конкурентоспроможності освітніх програм, що надаються ними. Це характеризується тим, що міцніші позиції на регіональному ринку займають ті ДВНЗ, які разом зі збалансованим діловим портфелем працюють над створенням бренду, що, насамперед, користується довірою у споживачів. Поряд з цим ще одним чинником, що підвищує ФС, є готовність ДВНЗ надати освітні послуги в інноваційному режимі з використанням сучасних інформаційних технологій. Процес стратегічного управління фінансовою стійкістю ДВНЗ потрібно розглядати через призму економічних принципів, які відповідають специфіці їх господарської діяльності.

Враховуючи економічні можливості СГ в умовах ринкового середовища, виділяють загальні та специфічні економічні принципи стратегічного управління фінансовою стійкістю ДВНЗ (рис. 1.16).

З врахуванням сутності та принципів управління фінансовою стійкістю ДВНЗ формуються їхні стратегічні цілі. Зокрема, щодо цілей в сфері управління ФС, то вони окреслюють питання зміцнення позицій СГ на ринку освітніх послуг, як вітчизняному, так і зарубіжному. Ці цілі зазвичай встановлюються на більш середньострокові періоди та орієнтовані на досягнення економічного результату в досить недалекому майбутньому. У ході визначення системи цілей управління ФС доцільно використовувати комплексний підхід у форматі якого буде здійснено облік

і аналіз показників ФС, як відображення економічних можливостей ДВНЗ відповідно до змін конкурентного середовища.



Рис. 1.16. Економічні принципи стратегічного управління фінансовою стійкістю ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [77, 65].

Це можна забезпечити шляхом побудови так званого «дерева цілей», де встановлюються конкретні визначені цілі, покладені в основу певних видів діяльності (рис. 1.17).

«Дерево цілей» системи стратегічного управління фінансовою стійкістю ДВНЗ – це наочне графічне зображення підпорядкованості та взаємозв'язку цілей, що демонструє розподіл стратегічної мети на підцілі, завдання та окремі дії. При цьому, основною ідеєю щодо побудови «дерева цілей» управління фінансовою стійкістю СГ є декомпозиція, що використовується для того, щоб пов'язати стратегічну мету зі способами її досягнення, сформульованими у вигляді завдань для окремих виконавців.

Оскільки генеральна мета, основні і допоміжні цілі служать орієнтиром для всіх наступних етапів розроблення стратегії, вибір їх є першим і найвідповідальнішим

рішенням при стратегічному управлінні ФС [105, 287]. У системі стратегічного управління ФС важливу роль відіграє визначення головної мети, адже саме вона визначає концепцію розвитку ДВНЗ, основні напрями їхньої ділової активності та служить орієнтиром у середовищі ринкових перетворень. Зокрема, О. А. Островська вважає, що метою управління фінансовою стійкістю СГ є підтримка їхньої фінансової рівноваги, уникнення ризиків для інвесторів і кредиторів та оцінка заборгованості [176, 184].



Рис.1.17. «Дерево цілей» системи стратегічного управління фінансовою стійкістю ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [77, 65- 67].

О.Л. Польова та О.В. Чиж головну мету механізму управління фінансовою стійкістю СГ вбачають у забезпеченні створення ефективної системи взаємодії, яка, з одного боку, не має збиткових зв'язків, що уповільнюють роботу суб'єктів, а з іншого – включає всі ті зв'язки, відсутність яких призвела б до порушення заданих параметрів [206, 103].

Д. В. Шиян, Н. І. Строченко головним завданням управління ФС суб'єктів невідприємницької (підприємницької) діяльності вважають досягнення оптимальної структури їхніх активів, що дасть змогу забезпечити платоспроможність суб'єктів та, як результат, їхню ФС [323, 161].

Таким чином, головною метою управління фінансовою стійкістю ДВНЗ є забезпечення якісного надання освітніх послуг, підвищення конкурентоспроможності випускників на вітчизняному та міжнародному ринках праці, економічного зростання в країні та вирішення соціальних проблем українського суспільства. Також необхідно звернути увагу на поточну та стратегічну невідповідність, яка може виникати в процесі діяльності ДВНЗ і знижувати їхню ФС. Так поточна невідповідність усувається оперативними методами фінансового менеджменту, а стратегічна – може ліквідуватися за допомогою таких дій, як: коригування або заміна цілей, здійснення диверсифікації, створення нових організаційних форм управління. Для цього необхідно чітко уявляти можливості ДВНЗ, вміння правильного вибору та визначення напрямків зростання ФС, обґрунтування перспективних цілей і способів їхнього досягнення [319, 62].

У практиці фінансового менеджменту є три види механізмів фінансової стабілізації, які можуть використовуватися ДВНЗ: оперативний (передбачає різке зменшення витрат (постійних і змінних), зниження вартості освітніх послуг, скорочення штатних працівників); тактичний (підштовхує до агресивних дій, тобто збільшення цін, витрат, модернізації обладнання, до зміни або пошуку нових ринків збуту, вивільнення робочих місць) [194, 69]; стратегічний.

Особливістю процесу стратегічного управління ФС в умовах кризового розвитку є: неможливість повного опису об'єктів аналізу, внаслідок чого переважають неструктуровані завдання; високий ступінь невизначеності отримання результатів при реалізації рішень (стратегій); наявність значної кількості некерованих і частково керованих змінних; критерії вирішення завдань завчасно чітко не встановлені і уточнюються керівництвом у процесі їхнього вирішення [196, 34]. Важливої уваги в системі заходів, що спрямовані на фінансову стабілізацію в

умовах фінансово-економічної кризової ситуації, доцільно приділити етапу забезпечення, відновлення та зміцнення рівня фінансової стійкості ДВНЗ – запоруки усунення неплатоспроможності та фундаментальної основи фінансової стратегії на прискорення економічного зростання та вирішення соціально-економічних проблем суспільства.

Усі механізми фінансової стабілізації поділяють на захисні та наступальні і свідчать про те, що коли СГ прагнутимуть позбутися загрози банкрутства (браку асигнувань з ДБ та/або МБ для здійснення своєї статутної діяльності для ДВНЗ), вони знайдуть кошти (оптимізують джерела самофінансування) і активізують свій внутрішній потенціал для виходу із кризового стану. Оптимальне поєднання усіх механізмів менеджменту фінансової стійкості ДВНЗ забезпечує їхню стабільну платоспроможність у тривалій перспективі, в основі якої – можливості постійної збалансованості активів і пасивів, доходів і видатків (витрат, затрат), позитивних і негативних фінансових результатів.

Таким чином, з огляду на вищесказане, це дослідження є актуальним на сучасному етапі розвитку національної економіки України, оскільки перед ДВНЗ особливо гостро стоїть завдання забезпечення достатнього рівня ФС, що є основною передумовою їхнього ефективного функціонування в ринкових умовах. Крім того, необхідно зазначити, що фінансова стійкість ДВНЗ є поняттям комплексним і перебуває під впливом різних фінансово-економічних процесів, екзогенних та ендогенних факторів. Тому його слід визначати як стан фінансових ресурсів, що забезпечує виконання навчальним закладом завдань якісної організації навчально-наукової діяльності та формування професійної конкурентоздатності випускників на основі повного та своєчасного фінансового забезпечення цільовими коштами попередньо затверджених видатків (витрат). При цьому отримання запланованих цільових фінансових ресурсів (бюджетних коштів за загальним фондом, бюджетних коштів за спеціальним фондом) є основою результативної господарської діяльності (в тому числі виконання цільових бюджетних програм).

1.3. Фактори забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності

В умовах нестабільного стану світової економіки необхідно забезпечити соціально-економічну спрямованість асигнувань з ДБ та/або МБ, раціональне використання державних коштів. Активне входження України у світові ринки з метою балансу державних та суспільних інтересів обумовлюють уніфікацію результатів реалізації виділених СГ, в тому числі ДВНЗ, асигнувань з ДБ та/або МБ. Тому, орієнтуючись на стратегію ефективного реформування бухгалтерського обліку для органів ДС (які є безпосередніми виконавцями бюджетних програм), важливо проводити глобальні теоретичні, практичні та організаційні дослідження з метою розробки оновлених методик обліку та аналізу асигнувань з бюджету [292, 1], особливо в контексті ПЦМ планування бюджету та забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ.

Зважаючи на визначення БУ, діяльність та ФС закладів ВО значною мірою залежить від бюджетної політики країни та обсягу асигнувань, виділених із ДБ та/або МБ (п. 1.1). Основою для виділення бюджетних коштів для ДВНЗ є державне замовлення на підготовку кадрів. Відповідно до нього МОН України виділяє ВНЗ щомісячно бюджетні ресурси, які використовуються НЗ на принципах: методичної єдності внутрішніх фінансових систем; розподілу бюджетних повноважень за рівнями керівництва; повноти обліку доходів та витрат; гласності [34, 95].

ПЦМ у бюджетному процесі – метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу [1, п.42 ст.2].

ПЦМ передбачає складання і виконання бюджету в розрізі бюджетних програм – сукупності заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій [1, п.4 ст.2]. Для контролю за виділеними бюджетними коштами та результатами їх використання

Кабмін розпорядженням № 538-р схвалив Концепцію застосування ПЦМ в бюджетному процесі. Відповідно до нього, починаючи з 2003 р., затверджено паспорт для кожної БП, виконання якої покладено на одну або кілька БУ [245].

Суть ПЦМ полягає в переміщенні акцентів бюджетного процесу від «управління бюджетними ресурсами (витратами)» на «управління результатами» шляхом підвищення відповідальності й розширення самостійності учасників бюджетного процесу й головних розпорядників бюджетних коштів (далі – ГРБК) у рамках середньострокових орієнтирів [106; 186]. Як свідчить практика, на сьогодні кращого методу формування, реалізації, моніторингу і контролю виконання бюджету, оцінки результативності БП немає [151; 173]. На сучасному етапі розвитку методів бюджетного управління багато країн застосовує ПЦМ для підвищення ефективності та результативності використання обмежених бюджетних коштів (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Світовий досвід запровадження ПЦМ в бюджетуванні

Країни	Рік впровадження ПЦМ	Характеристика бюджетного управління
США	У 1950 р. прийнято Закон «Про бюджет та процедури бюджетної звітності».	Встановлювалась необхідність відображати в бюджеті не структуру видатків за видами діяльності, а очікуваний результат від реалізації певних програм чи виконання державних функцій.
Англія	У 1988 р. реформа державного управління з запровадження бюджетування, орієнтованого на результат (далі - БОР).	Проведення комплексного аналізу ефективності управління бюджетними ресурсами та розробки пропозицій щодо його вдосконалення.
Канада	У 1995 р. застосування у всіх міністерствах і відомствах федерального рівня принципів ПЦМ.	Здійснюється планування, вимірювання результативності та складається звітність про результати діяльності відомств. Такі звіти є основним джерелом інформації про соціально-економічну ефективність програм і наданих послуг.
Австралія	У 1997 р. прийняті рішення при підготовці середньострокового бюджету на 1999-2000 рр.	В процесі розроблення проекту бюджету уряд визначає кінцеві результати у вигляді суспільно важливого ефекту, при цьому розробляється система показників з метою оцінки соціальної та економічної діяльності.

Джерело: [106, 327].

ПЦМ можна розглядати як наступний, більш високий рівень організації фінансових відносин, перехід до якого може бути здійснений після досягнення ефективного стану реалізації принципів кошторисного фінансового забезпечення. Представимо порівняльну характеристику в підходах до бюджетного управління в табл. 1.8. Бюджет, складений на основі використання ПЦМ, суттєво відрізняється від традиційного постатейного, який базувався на обрахунку потреби у видатках на

утримання ДВНЗ, а саме: виплати заробітної плати, оплати використаних енергоносіїв, видатків на харчування і медикаменти та інше, – і використовувався за умов адміністративно централізованої системи управління державою, а сьогодні призводить до виникнення диспропорцій, утворення заборгованостей, використання бюджету як джерела корупції та марнотратства.

Таблиця 1.8

Порівняльна характеристика підходів до бюджетного управління

Традиційний підхід	Бюджетування, орієнтоване на результат
Цільове використання коштів – відповідність плану	Цільове використання коштів – відповідність цілям і результат
Річний термін прогнозування	Трирічні ліміти витрат
Пріоритет функціональної й економічної класифікації	Пріоритет відомчої (програмної) і економічної класифікації
Контроль витрат	Контроль (моніторинг) результатів
Зовнішній контроль за діяльністю	Внутрішній контроль і підзвітність
Планування на основі видаткових потреб відомств	Планування на основі пріоритетів й очікуваних результатів програм
Високий ступінь централізації в прийнятті рішень	Делегування управлінських повноважень на рівні ефективного керування

Джерело: [106, 327].

Використання ПЦМ при складанні бюджетів ДВНЗ передбачає фінансове забезпечення програм, а не адміністративних одиниць та штатних посад. Його основними компонентами є попередній розрахунок доходів і видатків, середньострокове та стратегічне планування доходів і видатків, довгострокове планування капітальних інвестицій, розгляд, оцінка, аналіз та моніторинг виконання бюджету, прозорість і участь громадськості у бюджетному процесі та стратегічне планування [139].

Ефективність ПЦМ для бюджетів ДВНЗ забезпечується можливістю більш продуктивного використання обмежених фінансових ресурсів та підвищення рівня відповідальності керівників НЗ за правильність вибору першочергових та найважливіших програм при обмежених фінансових ресурсах.

Таким чином, ДВНЗ мають можливість змінити вектор фінансового забезпечення з «утримання» на їхнє «функціонування за завданнями і вимогами». Так в першу чергу та в повному обсязі повинні фінансово забезпечуватися програми тих підрозділів ДВНЗ, які найбільшою мірою сприяють досягненню поставлених

цілей і завдань НЗ, формують та підтримують бренд ДВНЗ на вітчизняному та міжнародному ринках освітніх послуг.

Крім того, за ПЦМ використовується системний підхід до визначення місії, завдань і цілей ДВНЗ та постійної оцінки ефективності здійснення їхньої діяльності, із встановленням прямого зв'язку між використаними ресурсами та досягнутими результатами як у середньо-, так і довгостроковій перспективі. Основним аспектом ПЦМ є визначення цілі, яка представляє собою короткий документ, що описує бажані результати від виконання програм ДВНЗ, кінцевий довгостроковий результат, на виконання якого націлена програма.

Керівникам НЗ, важливо зосереджувати увагу на чіткості формулювання цілей програм, уникаючи дублювань. Крім того, перед визначенням цілей доцільно проводити детальний аналіз попередньої діяльності ДВНЗ, виявляючи слабкі моменти та неефективні напрями. Для досягнення поставлених цілей у БП фінансового забезпечення необхідно визначати завдання – специфічну планову діяльність, що може бути виміряна й виконана у певному проміжку часу [139].

В Україні методику ПЦМ вперше використано при складанні ДБУ на 2002 рік. Програма дій Кабміну на 2005 – 2006 рр. передбачала запровадження ПЦМ на місцевому рівні, однак до цього часу цей процес не закінчено. Також визначено основні засади проведення експерименту із запровадження ПЦМ складання та виконання бюджетів в АРК, Житомирській, Луганській і Львівській областях. Міністерством фінансів України (далі – Мінфіном) розроблено план заходів із запровадження ПЦМ у МБ на 2009 р. В його основу закладена активна робота з розробки БП на місцевому рівні в галузі освіти й охорони здоров'я на 2009 – 2010 рр., підготовка місцевих (регіональних) стратегічних планів розвитку цих галузей на 2009 – 2011 рр.[139].

Як зазначалось раніше, фінансова стійкість ДВНЗ залежить не лише від управлінських аспектів їхньої діяльності, а від обсягу та асигнувань з ДБ та/або МБ. Тому вважаємо за необхідне, детальніше розглянути особливості фінансового забезпечення як діяльності МОН України, так і розподіл ним коштів як ГРБК у сфері ВО країни.

Підтвердженням вищезазначеної ситуації є аналіз фінансового забезпечення (затвердженого кошторисом) бюджетних програм МОН України за 2008 – 2012 рр. (додаток Д табл. Д.1). Протягом 2008 – 2010 років асигнування з ДБ на діяльність міністерства у абсолютних величинах зростало, а впродовж 2011 та 2012 років – зменшувалося, проте у відсотках до попереднього року коливалось від 112,56 % до 85,75 %, що зумовлено реструктуризацією сфери вищої освіти.

Впродовж 2008 – 2012 рр. за рахунок коштів ДБ України в розрізі бюджетних програм МОН було профінансовано різну кількість програм (2008 р. – 53, 2009 р. – 51, 2010 р. – 47, 2011 р. – 51, 2012 – 45). Розглянемо детальніше ті, які стосуються ДВНЗ III-IV рівнів акредитації. Відповідно до табл. Д.1 фінансове забезпечення більшості БП за 2008 – 2011 р. зросло. Причиною цього є поступове подолання наслідків фінансово-економічної кризи як в Україні, так і в світі. Однак, у 2012 році ситуація змінилася і фінансового забезпечення БП по конкретних ДВНЗ не було, що можна пояснити перерозподілом фінансових ресурсів та зміною пріоритетності напрямів фінансування діяльності МОН України.

Особливої уваги в контексті соціальних програм, схвалених президентом, заслуговує фінансове забезпечення такої програми як 2201870 «Добудова, перепрофілювання, будівництво навчальних корпусів та гуртожитків вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації». Незважаючи на важливість та необхідність першочергового забезпечення фінансовими ресурсами цієї БП, кошти на неї не виділяються належним чином (впродовж 2009 – 2012 років фінансове забезпечення цієї програми відсутнє). Тому говорити про забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ лише за рахунок асигнувань з ДБ не можна, оскільки в основному через МОН, як ГРБК, фінансується «утримання» ВНЗ, а не їхній розвиток та підвищення конкурентоспроможності на національному та світовому ринку освітніх послуг.

Таким чином, ДВНЗ змушені вести активну роботу за виділення їм фінансових ресурсів державою та постійно перебувати у пошуці альтернативних джерел фінансового забезпечення на основі ведення господарської діяльності, надання додаткових послуг освітнього та неосвітнього характеру, фандрайзингу. Крім того,

особливу увагу необхідно звернути на ефективність фінансового забезпечення тих чи інших програм. Для цього пропонуємо детальніше вивчити перелік результативних показників освітніх БП, які затверджені їхніми паспортами.

Використання результативних показників для оцінки видатків ДБ, які спрямовуються на фінансове забезпечення діяльності та фінансової стійкості ДВНЗ має важливе значення для планування БП, оскільки дозволяє чітко показувати віддачу від використаних бюджетних коштів та економічність (співвідношення результатів та витрат); підтвердити необхідність цих програм та їх дійсну відповідність поставленій меті, а також дає можливість порівнювати успішність виконання аналогічних програм різними ГРБК і оцінювати динаміку їх здійснення, що, зрештою, дозволить відбирати найбільш ефективні БП при розподілі обмежених бюджетних ресурсів.

Застосування результативних показників дає можливість визначати: ефективність використання бюджетних коштів; співвідношення досягнутих результатів та витрат; результати виконання БП у динаміці за роками та між ГРБК; тривалість виконання БП, її необхідність і відповідність визначеній меті; найефективніші БП при розподілі бюджетних коштів, а також сприяє якісному та кількісному аналізу стану виконання БП в частині фінансового забезпечення реалізації її заходів та ефективності виконання.

На першому етапі впровадження ПЦМ розробка базових результативних показників здійснювалася структурними підрозділами Мінфіну разом з ГРБК. Знаючи специфіку роботи ГРБК та сфери їх діяльності, на основі статистичної інформації (звітів ДССУ, аналітичних матеріалів, отриманих від ГРБК тощо) структурні підрозділи розробили базові результативні показники, за допомогою яких можна якнайкраще проаналізувати ті БП, які планується реалізувати в наступному бюджетному році [293].

При подальшому формуванні показників на наступні роки на основі БП результативні показники мають бути удосконалені, виходячи з впливу різних факторів на зміну самих показників, наприклад, структурних змін у системі ГРБК, додаткових напрямів діяльності в БП тощо. Доцільно приділити значну увагу

аналізу показників за минулі роки, зокрема, виявити динаміку їх змін і відстежити позитивні чи негативні результати від проведення видатків із ДБ на певні заходи.

Розробку та впровадження системи результативності БП узагальнено в таких етапах: 1) визначення цілей програми; 2) встановлення об'єктів оцінки; 3) визначення показників затрат, продукту, ефективності, якості; 4) звітування про виконання кошторису програми; 5) аналіз і подальші заходи; 6) поточний контроль.

В основі раціональної організації аналізу та контролю результативних показників – нормативно правильне, з належним рівнем деталізації відображення складових розрахунку результативних показників на рахунках бухгалтерського обліку. Відповідно до Концепції застосування ПЦМ в бюджетному процесі показники результативності повинні бути: визнаними в звітних формах, які оприлюднюються; достовірними, зрозумілими та піддаватися перевірці; зведеними до такого розміру та ступеня складності, щоб забезпечити ефективний шлях проведення оцінки результативності БП; придатними для характеристики досягнення цілей та завдань програми; достовірними для забезпечення порівняльної динаміки; придатними для визначення показників затрат, продукту, ефективності та якості [245].

Результативні показники для БП в сфері ВО України згруповано за такими типами:

1) показники затрат (визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання БП);

Для прикладу БП за КПКВК 2201160 «Підготовка кадрів ВНЗ III і IV рівнів акредитації» (табл. Д.2 Додатку Д) затверджено 8 показників затрат, які визначають: кількість НЗ; середньорічне число посадових окладів, ставок професорсько-викладацького персоналу; середньорічне число штатних одиниць: адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до науково-педагогічного персоналу, педагогічного персоналу, спеціалістів, робітників; всього середньорічне число ставок/штатних одиниць. Однак для здійснення аналізу етапів реалізації бюджетних коштів, результати якого були б джерелом інформації для прийняття оперативних

управлінських рішень, доцільно визначити додаткові (абсолютні та відносні) показники затрат.

Абсолютними показниками затрат для одержувача бюджетних коштів на виконання освітніх бюджетних програм (далі – ОБП) є показники Звіту:

- обсяги асигнувань ЗФ бюджету, передбачені кошторисом у звітному році (звітному періоді);
- обсяги асигнувань ЗФ бюджету, фактично виділені у звітному періоді;
- фактичні видатки ЗФ на забезпечення статутної діяльності у звітному періоді.

Відносними показниками затрат (для конкретного ДВНЗ) можуть бути:

- фактично виділені обсяги асигнувань на одного студента бюджетної форми навчання;
- фактично виділені обсяги асигнувань на одного викладача (заробітна плата якого фінансово забезпечується за рахунок коштів ЗФ);
- фактично виділені обсяги асигнувань ЗФ бюджету в звітному періоді на 100 м² площі, що задіяна в навчальному процесі;
- фактично виділені обсяги асигнувань ЗФ бюджету на робочі комп'ютерні місця (кількість робочих комп'ютерних місць на 100 студентів);
- фактично виділені обсяги асигнувань ЗФ бюджету на забезпечення студентів підручниками, навчальними посібниками (% від потреби);
- співвідношення фактично виділених обсягів асигнувань ЗФ бюджету на одиницю отриманих доходів СФ бюджету ДВНЗ в звітному періоді тощо.

Вищезазначені показники дають можливість визначити спроможність НЗ реалізувати планові завдання відповідно до Ліцензійних умов надання освітніх послуг у сфері ВО [142].

2) показники продукту (використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей – кількість користувачів товарами (послугами), виробленими в процесі виконання БП тощо);

В свою чергу, БП за КПКВК 2201160 «Підготовка кадрів ВНЗ III і IV рівнів акредитації» затверджено 27 показників продукту (Додаток Д, табл. Д.2), що цілком достатньо для оцінки результату реалізації ОБП.

3) показники ефективності (визначаються як відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до їх вартості у грошовому або людському вимірі (витрати ресурсів на одиницю показника продукту). Є зіставленням результатів виконання програм в динаміці);

Зазначена в табл. Д.2 Додатку Д бюджетна програма передбачає використання 5 показників (обсягу витрат на 1 аспіранта, докторанта та студента за різних умов навчання). Проте такий перелік необхідно доповнити фактично виділеними обсягами асигнувань на одиницю:

1) введених у звітному періоді основних засобів (E_1):

$$E_1 = \frac{A_3}{O_3} \quad (1.1)$$

де A_3 – фактично виділені обсяги асигнувань на купівлю, реконструкцію, модернізацію чи будівництво основних засобів у звітному періоді; O_3 – введені у звітному періоді основні засоби, на купівлю, реконструкцію, модернізацію чи будівництво яких було виділено зазначені асигнування.

2) проведених заходів, передбачених програмою на науково-дослідну роботу (E_2):

$$E_2 = \frac{A_{ндр}}{З_{ндр}}, \quad (1.2)$$

де $A_{ндр}$ – фактично виділені обсяги асигнувань на колективну чи одноосібну науково-дослідну роботу (виконання проектів, написання, підручників, посібників, монографій тощо) у звітному періоді; $З_{ндр}$ – фактично завершені колективні чи одноосібні науково-дослідні роботи (проекти, підручники, посібники, монографії тощо). Узагальнені пропозиції щодо доповнень складу результативних показників наведено в табл. Д.2 додатку Д.

4) показники якості (відображають якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг)), показують головні досягнення та користь для суспільства від реалізації затвердженої БП як на рівні МОН загалом, так і окремого ДВНЗ, зокрема.

БП за КПКВК 2201160 «Підготовка кадрів ВНЗ III і IV рівнів акредитації» затверджено 4 показники якості: відсоток осіб, які отримують відповідний документ

про освіту (доцільно розмежувати з відзнакою та звичайного зразка), відсоток осіб, які будуть зараховані на денну форму навчання на державне замовлення, відсоток працевлаштованих випускників денної форми навчання у загальному обсязі випускників денної форми навчання (розмежувати за спеціальністю і не за нею) та відсоток аспірантів та докторантів, які успішно завершать навчання та захистять дисертації у загальному випуску.

Пріоритетність фінансового забезпечення напрямків діяльності в рамках цієї ОБП обумовлює затвердження на рівні керівництва одержувача бюджетних коштів додаткових показників якості (окрім вищезазначених доповнень) таких, як: частка введених (куплених, реконструйованих, модернізованих, збудованих) в звітному періоді основних засобів у відсотках; співвідношення кількості прийнятих на початковий цикл навчання студентів до кількості випускників в розрізі спеціальностей та джерел фінансового забезпечення навчання (кошти ДБ, МБ, ЦОВВ, юридичних чи фізичних осіб); частка випускників, що отримали направлення на роботу після завершення повного циклу навчання; чисельність випускників, які одночасно з освітньо-кваліфікаційним рівнем отримали робітничу професію; співвідношення кількості прийнятих на початковий цикл навчання іноземних студентів до кількості випускників, випущених після завершення повного циклу навчання [325]; якість надання освітніх послуг ДВНЗ відповідно до результатів виконання заходів ведення державного моніторингу (у відсотках або позиція НЗ у рейтингу найкращих ДВНЗ України); кількість успішно завершених колективних та одноосібних науково-дослідних робіт (проектів), виданих підручників, посібників, монографій тощо.

Крім цього, на етапах впровадження ПЦМ актуальними питаннями є реформування бухгалтерського обліку одержувачів бюджетних коштів на виконання БП, що повною мірою стосується ДВНЗ України. Для прикладу візьмемо програми: КПКВК 2201160 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації» та КПКВК 2201530 «Підготовка кадрів для гуманітарної сфери Національним університетом «Острозька академія» (Додаток Д, табл. Д.2, табл. Д.3).

Ці БП обрано з огляду на важливість впливу фінансового забезпечення на обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ.

Таким чином, ефективність виконання БП за КПКВК 2201160 можна оцінити на основі 9 показників затрат (у 2008 р. використовувалося 7 показників, у 2009 та 2010 рр. – 8 показників, а у 2011 та 2012 рр. – 9 показників), 27 показників продукту (у 2008 р. – 18, а у 2009 – 2012 рр. – вже 27 показників), 5 показників ефективності (така ж кількість показників використовувалася у 2009 – 2012 рр., а у 2008 р. їх було 6) та 4 показника якості (у 2008 р. – 5 показників, а з 2009 р. по 2012 р. – 4 показника). Не виключено, що саме така значна кількість показників може спричиняти трудомісткість розрахунків і не давати бажаного результату. Проте, кількість результативних показників виконання БП може бути меншою або більшою залежно від важливості та тривалості їх виконання.

Показники ефективності виконання БП, яка стосується фінансового забезпечення одного ДВНЗ, розглянемо на прикладі БП за КПКВК 2201530 «Підготовка кадрів для гуманітарної сфери Національним університетом «Острозька академія» (табл. Д.3 Додатку Д). Крім показників зазначимо одиницю виміру та джерела інформації. Отже, щоб визначити ефективність виконання вищезазначеної БП за 2010 р. (слід зазначити, що у 2011 – 2012 рр. ця програма фінансово не забезпечувалася) необхідно проаналізувати 9 показників затрат, 17 показників продукту та по 5 показників ефективності і якості. Слід вказати, що кількість показників змінювалася впродовж досліджуваного періоду: так з 2008 по 2009 рр. для аналізу ефективності ОБП використовувалося 10 показників затрат, а в 2010 р. – 9 показників, кількість показників продукту у 2008 р. становила 10, а у 2009 р. збільшилася до 17 і на такому ж рівні була впродовж 2010 р., кількість показників ефективності залишалася незміною і становила лише 5, кількість показників якості змінювалася: у 2008 р. – 7, а у 2009 – 2010 рр. знову 5. На скільки раціональним є використання такої кількості показників можна визначити за умови детального дослідження конкретної програми.

Узагальнюючи все вищезазначене, доцільно зауважити, що використанню ПЦМ при формуванні бюджетів ДВНЗ властиві такі недоліки, як: невідповідність

формату існуючих державних цільових програм форматів, розробленому за програмно-цільовою методикою (неточності в переліку послуг, які надаються); недостатність інформації про видатки на фінансове забезпечення діяльності конкретних ДВНЗ; значна трудомісткість складання та оцінки ефективності виконання програм. Проте, не зважаючи на визначені проблемні питання використання ПЦМ при складанні бюджетів ДВНЗ є необхідним, оскільки дозволяє вийти за межі традиційної системи бюджетного фінансового забезпечення за статтями витрат та організувати діяльність НЗ з метою забезпечення ФС, конкурентоспроможності на ринку освітніх послуг.

Для ефективного впровадження ПЦМ у бюджетуванні ДВНЗ доцільно:

- забезпечити взаємозв'язок між складанням та виконанням програм бюджетів, за умови розподілу відповідальності за ефективність реалізації цих процесів між усіма структурними підрозділами НЗ;

- вдосконалити існуючі структури програм, привести їх до універсального зразка задля уникнення інформаційних та організаційних неточностей;

- оптимізувати джерела фінансового забезпечення програм та розрахунок видатків бюджетів, на основі аналізу корисності та доцільності витрат;

- удосконалити систему звітності за фінансовими результатами діяльності ДВНЗ.

Крім цього, виходячи із вищезазначеного та проаналізованого матеріалу, значної уваги заслуговує необхідність подальшого розвитку обліку та аналізу господарської діяльності ДВНЗ з метою забезпечення їхньої фінансової стійкості, які виступають інформаційною основою управління останньою.

Доцільним та першочерговим заходом, в контексті уточнення нами сутності фінансової стійкості ДВНЗ (с. 49 дослідження), виокремлення спільних та відмінних факторів впливу на її формування в розрізі непідприємницької та підприємницької діяльності (рис. 1.11), розгляду умов трьох рівнів, що визначають фінансову стійкість ДВНЗ (рис.1.12), класифікації факторів впливу на фінансову стійкість СГ, в тому числі навчальних закладів (рис. 1.13), визначення екзогенних (зовнішніх) та ендогенних (внутрішніх) факторів впливу на фінансову стійкість ДВНЗ (рис. 1.14 та

рис. 1.15 відповідно), виокремлення економічних принципів стратегічного управління досліджуваною категорією (рис. 1.16) та побудови «дерева цілей» системи стратегічного управління нею (рис. 1.17) є формування якісно нових засад системи обліку та аналізу залучення та використання фінансових ресурсів ДВНЗ з метою обліково-аналітичного забезпечення їхньої фінансової стійкості, зокрема:

- 1) покращення рівня аналітики бухгалтерського обліку (асигнувань з ДБ та/або МБ; доходів, отриманих від надання додаткових послуг освітнього та неосвітнього характеру, самофінансування на основі здійснення фандрайзингу; витрат (видатків, затрат); фінансових результатів);
- 2) впровадження управлінського обліку в забезпеченні фінансової стійкості ДВНЗ за центрами відповідальності;
- 3) вдосконалення методики оцінки фінансової стійкості ДВНЗ, визначення її типів та рівня шляхом узагальнення теоретичних положень аналізу показників (коефіцієнтів) досліджуваної категорії та розробки моделі оцінки фінансової стійкості ДВНЗ на базі апарату нечіткої логіки.

Реалізація цих завдань забезпечуватиме ефективність складання бюджетів ДВНЗ на основі ПЦМ, підвищуватиме раціональність формування, розподілу та використання фінансових ресурсів ВНЗ, що, безперечно, буде сприяти забезпеченню їхньої ФС на сучасному етапі розвитку національної економіки України.

Висновки до розділу 1

1. На основі здійснених у розділі узагальнень та оцінки сучасного стану та тенденцій фінансового забезпечення вищої освіти України автором розкрито особливості економіко-правового регулювання діяльності ДВНЗ, уточнено сутність, виокремлено види та фактори впливу на фінансову стійкість НЗ як СГДС національної економіки в розрізі їхньої діяльності як непідприємницького, так і підприємницького характеру. Вивчено умови організаційного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, розглянуто основні її типи, специфіку формування за різних джерел фінансового забезпечення (асигнувань з ДБ та/або МБ, власних надходження (доходів) від надання додаткових послуг освітнього та неосвітнього

характеру, самофінансування на основі здійснення фандрайзингу). Це підтверджує необхідність подальшого розвитку обліку та аналізу господарської діяльності ДВНЗ з метою забезпечення їхньої фінансової стійкості, які є інформаційною основою управління останньою.

2. В розрізі непідприємницької та підприємницької діяльності визначено спільні та відмінні фактори впливу на фінансову стійкість ДВНЗ, що дало можливість сформулювати економічні принципи стратегічного управління нею.

3. В контексті ПЦМ планування бюджету вивчено фактори забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, проведено аналіз фінансового забезпечення діяльності МОН України за рахунок коштів ДБ та в розрізі основних БП за 2008 – 2012 рр., із використанням показників результативності реалізації цільових бюджетних коштів, серед яких уточнено перелік та методику визначення показників затрат, продукту, ефективності та якості виконання БП та раціональності використання асигнувань з ДБ на функціонування та розвиток ДВНЗ.

4. В ході проведених досліджень для забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ в сучасних умовах розвитку національної економіки України запропоновано: розглядати ДВНЗ як установи, які відповідають статусу НПО і отримують бюджетні кошти як плату за виконання державного замовлення на підготовку фахівців, що дасть змогу значно підвищити ефективність використання фінансових ресурсів, забезпечуючи при цьому високий рейтинг НЗ та рівень ФС на національному та світовому ринках освітніх послуг; фінансову стійкість ДВНЗ, як економічну категорію, трактувати як стан фінансових ресурсів, що забезпечує виконання НЗ завдань якісної організації навчально-наукової діяльності та формування професійної конкурентоздатності випускників на основі повного та своєчасного фінансового забезпечення цільовими коштами попередньо затверджених видатків (витрат). При цьому отримання запланованих цільових фінансових ресурсів (бюджетних коштів за загальним фондом, бюджетних коштів за спеціальним фондом) є основою результативної господарської діяльності (в тому числі виконання цільових бюджетних програм); рекомендувати керівництву ДВНЗ забезпечення ФС здійснювати на основі використання ПЦМ в процесах формування

їхніх бюджетів; МОН України переглянути діючі БП у сфері ВО держави і оптимізувати їх, удосконаливши перелік та методику визначення результативних показників затрат, продукту, ефективності та якості.

5. В процесі дослідження і в контексті Національної стратегії розвитку освіти України на 2012 – 2021 рр. та Стратегії інноваційного розвитку України на 2010 – 2020 роки в умовах глобалізаційних викликів для обліково-аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ необхідно: завершити розробку та прийняття ВРУ Закону України «Про вищу освіту (нова редакція)»; розробити систему заохочення бізнесу, фізичних і юридичних осіб, що здійснюють спонсорські та добровільні внески у ВО; ширше використовувати ПЦМ фінансового забезпечення, який спрямований на розвиток, досягнення цілей і вирішення завдань модернізації ВО; забезпечити ефективний адміністративний та фінансовий менеджмент, режим економії видатків, енергозберігаючих технологій; підсилити дослідницько-інноваційну спроможність ДВНЗ через збільшення фінансового забезпечення наукової і науково-технічної діяльності; централізувати управління ВО під керівництвом МОН; оптимізувати мережу ВНЗ; створити регіональні дослідницькі ДВНЗ, розширити їх автономію; запровадити національну систему ранжування ДВНЗ; розвивати методичні та організаційні підходи фінансового та управлінського обліку діяльності ДВНЗ.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях здобувача [14; 16; 17; 21; 22; 305] та доповідалися на всеукраїнських та міжнародних конференціях.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ДЕРЖАВНОЇ ТА КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

2.1. Теоретико-організаційні положення обліку фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності

Орієнтація національної економіки України на соціальний аспект та сталий економічний розвиток зумовила потребу в реформуванні її ДС, модернізації системи державних фінансів у цілому та бюджетної системи зокрема, метою яких є забезпечення прозорості схем розподілу та підвищення результативності використання бюджетних коштів на рівні ДБ та МБ. Вирішення цих завдань ґрунтується на перегляді базового інформаційного їх забезпечення – бюджетного обліку, який є важливою, невід’ємною частиною національної системи бухгалтерського обліку та поєднує бухгалтерський облік виконання бюджетів та кошторисів. При цьому необхідно зазначити, що модернізація бюджетного обліку розпочалася зі зміни назви: ту, яка була традиційною протягом 80 років, поступово заміщує більш застосовуваний у всьому світі аналог – бухгалтерський облік у ДС (крім комерційних підприємств).

Однак, перед тим як розглянути теоретико-організаційні положення обліку фінансової стійкості ДВНЗ, визначимо їх місце у ДС України. Так на відміну від більшості країн світу, де залежно від участі держави у діяльності господарських структур практикується поділ економіки на два сектори: державний, або громадський і недержавний, або приватний, – вітчизняна економіка поділяється на три сектори: державний, комунальний і приватний. У зв’язку з цим, при перекладі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектора (далі – МСБОДС) виникає неузгодженість, адже зміст поняття ДС економіки закордонних країн є ширшим за поняття ДС економіки України [116].

Вітчизняні науковці визначають місце органів ДС (далі – ОДС) в національній економіці України, а відтак і ДВНЗ, представивши державний і комунальний сектори як складові громадського сектора економіки (рис.2.1).

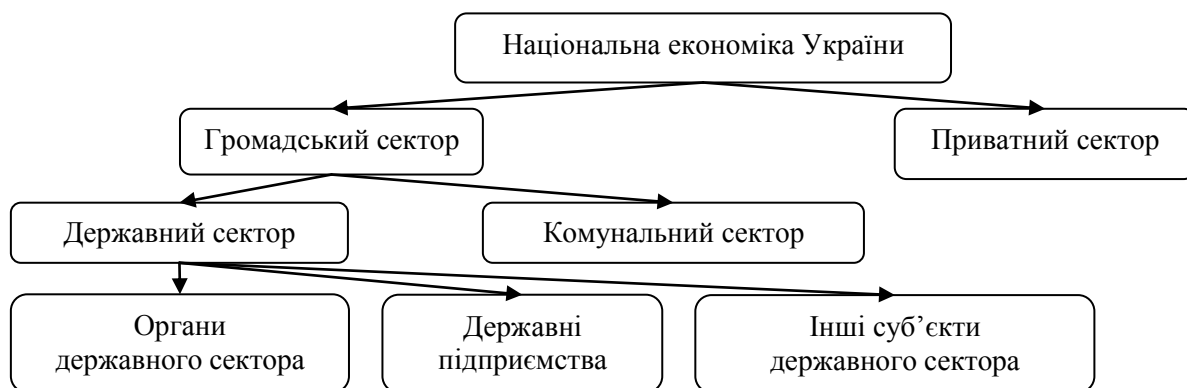


Рис.2.1. Місце ОДС в національній економіці України

Джерело: розроблено автором на основі [116, 28].

У своєму дисертаційному дослідженні О.В. Костюкова [116] розглядає дві групи ОДС, залежно від виконуваних ними функцій:

I група, I підгрупа – органи державної (законодавчої, виконавчої та судової) влади, їх органи та установи, що виконують законодавчі, правоохоронні, контрольно-наглядові, судові функції, функції державного управління (ознака неприбутковості 0001);

I група, II підгрупа – бюджетні установи (далі – БУ) соціально-культурної сфери (соціально-культурні функції): наукові установи, установи освіти, установи охорони здоров'я та соціального забезпечення, установи культури та мистецтв, установи фізичної культури та спорту (ознака неприбутковості 0002);

II група – фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування (соціальна функція).

Таким чином, БУ належать до ОДС I групи і поділяються на дві підгрупи (рис.2.2). В свою чергу, ДВНЗ відносяться до II підгрупи БУ соціально-культурної сфери.

Слід зауважити, що сучасний стан бухгалтерського обліку в бюджетній сфері відзначається певними проблемами, а саме: нечітким законодавчим визначенням методів ведення бухгалтерського обліку в ДС (застосування окремих, розроблених не ДКСУ, методик Пенсійним фондом України та іншими державними цільовими

фондами); веденням обліку виконання ДБ та МБ за касовим методом, але із застосуванням в окремих випадках методу нарахування; консолідацією звітності щодо виконання бюджетів паралельно головними розпорядниками бюджетних коштів (далі – ГРБК) та органами ДКСУ, що призводить до дублювання витрат часу та ресурсів [261, 33].

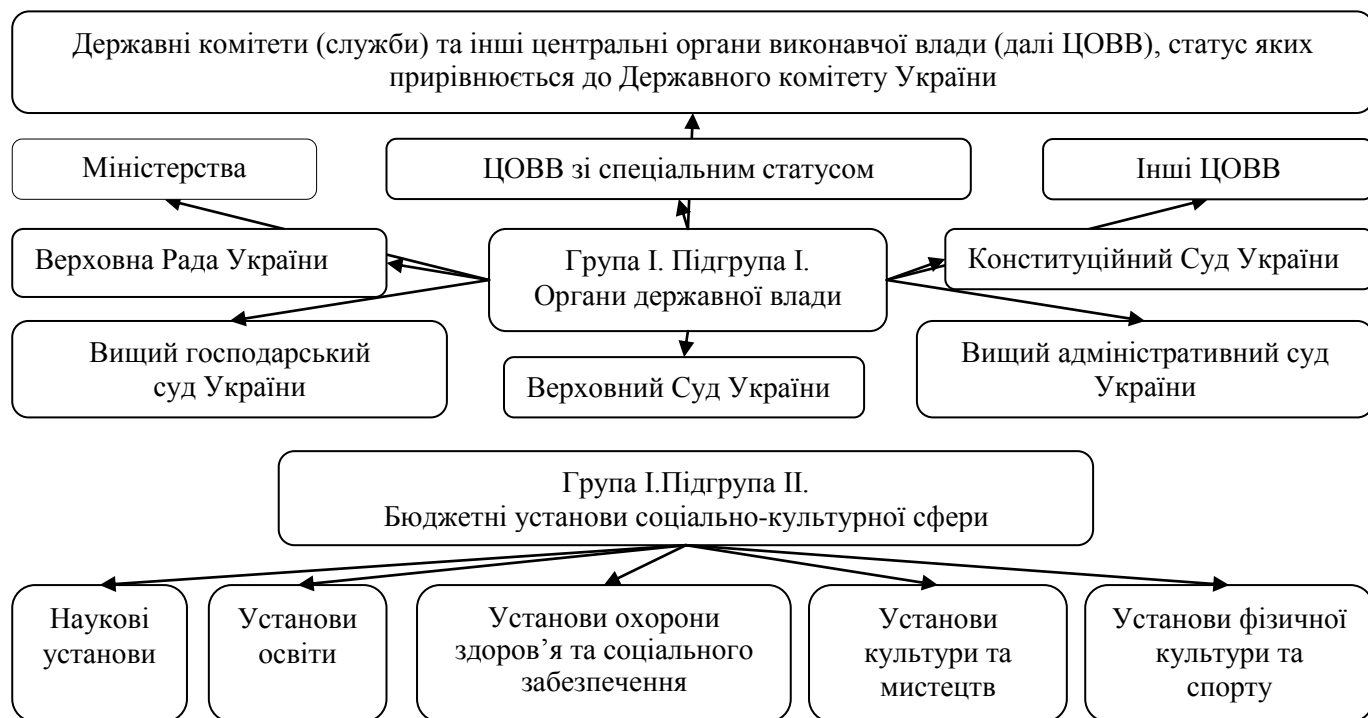


Рис.2.2. Класифікація ОДС I групи відповідно до виконуваних ними функцій

Джерело: розроблено автором на основі [116, 25].

З огляду на це наказами Мінфіну України № 1541 від 28.12.2009 р., № 1202 від 12.10.2010 р., № 1629 від 24.12.2010 р., № 1022 від 11.08.2011 р., № 1798 від 29.12.2011 р., № 52 від 25.01.2012 р. та № 568 від 18.05.2012 р. затверджено низку Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектора (далі – НП(С)БОДС) (Додаток Е, табл.Е.1) [198; 217; 218; 224; 225; 226; 227].

Крім цього, для усунення зазначених недоліків Кабінетом міністрів (далі – Кабміном) України прийнято Постанову № 34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки», якою визначено основні напрями вдосконалення обліку та його організації в ДС, зокрема:

1) удосконалення системи бухгалтерського обліку: розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат; розроблення та запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією;

2) удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів шляхом: удосконалення методології складання форм звітності та їх удосконалення; розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів; удосконалення методів складення та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій;

3) створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що передбачає: модернізацію фінансово-бухгалтерських служб; забезпечення казначейського обслуговування усіх суб'єктів державного сектору; адаптацію бюджетної системи, створеної на засадах ПЦМ, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку; посилення контролю з боку органів Казначейства за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності; удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб; уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і суб'єктами ДС з використанням баз даних та інформаційних систем [95, 7; 145; 239; 77, 8-10; 288, 666-667].

Перелічені напрями відповідно до Стратегії дозволять забезпечити:

- адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів;
- розроблення та запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складення звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у ДС;

- установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і суб'єктами ДС з використанням баз даних та інформаційних систем;
- підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів ДС;
- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в ДС;
- підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку [239], в тому числі покращення облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ.

Таким чином, розглянувши основні напрями та очікувані результати вдосконалення обліку та його організації в ДС доцільно, перш ніж перейти до детального вивчення теоретико-організаційних положень обліку фінансової стійкості ДВНЗ, з'ясувати сутність та завдання її облікового забезпечення.

Облікове забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ – це реєстрація з достатнім рівнем аналітики обліку операцій, що формують доходи, видатки (витрати), фінансові результати діяльності навчальних закладів, впливаючи на результативність використання отриманих (залучених) цільових коштів.

Завдання облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ полягає в отриманні оперативної, об'єктивної та аналітичної інформації за операціями, які формують рівень ФС, у поточному періоді й на перспективу.

Особливої уваги на етапі вибору рівнів аналітичного обліку базових складових фінансової стійкості ДВНЗ заслуговує питання специфіки діяльності НЗ, як предмета бухгалтерського обліку, яка вітчизняними науковцями [38; 42; 43; 68; 74; 116; 138; 144; 267] ідентифікується як звичайна (фінансово-господарська, господарська, економічна, виробнича, господарська та/або виробнича, основна функціональна, інша функціональна, інша діяльність, основна (бюджетна), додаткова (господарська) позабюджетна) та надзвичайна (надзвичайні події, форс-мажорні обставини) діяльність. Поза увагою не слід залишати трактування сутності економічної і господарської діяльності та визначення до якого саме виду діяльності належить

діяльність ДВНЗ. Так, відповідно до наказів ДССУ «Про затвердження Положення про Реєстр статистичних одиниць та формування основ вибірки сукупностей одиниць статистичних спостережень за діяльністю підприємств» (Положення, п.1.3) 16.12.2009 № 481 та «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку валового регіонального продукту виробничим методом» (Методичні рекомендації, п.2.2) 04.06.2004 №351 [271], економічна діяльність – це процес виробництва продукції (товарів та послуг), який здійснюється з використанням певних ресурсів: сировини, матеріалів, устаткування, робочої сили, технологічних процесів тощо. Вона характеризується витратами на виробництво, процесом виробництва та випуском продукції, є процесом поєднання дій, які призводять до отримання відповідного набору товарів чи послуг.

В свою чергу, поняття «господарської діяльності» визначається Господарським Кодексом України (далі – ГКУ) [63, ст.3] як діяльність СГ у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Господарська діяльність включає як виробничу діяльність, у процесі якої виробляється продукція, вироби народного споживання та інші матеріальні цінності, так і невиробничу діяльність, пов'язану з виконанням різних видів робіт, у тому числі науково-дослідних, надання послуг, результати яких відчужуються як товар. Таким чином, діяльність ДВНЗ підпадає під категорію господарської.

Доцільним також є розгляд видів діяльності ДВНЗ відповідно до Постанови Кабміну «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності» № 796 [225] у сфері: освітньої діяльності; наукової та науково-технічної діяльності; міжнародного співробітництва; охорони здоров'я, відпочинку, дозвілля, оздоровлення, туризму, фізичної культури та спорту; побутових послуг; транспортних послуг; житлово-комунальних послуг; інших послуг. Саме тому ДВНЗ мають можливість забезпечити свою ФС за рахунок надання платних послуг шляхом отримання власних надходжень – коштів, отриманих в установленому порядку БУ як плата за

надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності [44, п. 15 ст. 2].

З часу прийняття Постанови № 796 [225] значно розширилися можливості ДВНЗ щодо надання більшого спектра послуг громадянам, з'явилась можливість не лише забезпечувати навчальний процес відповідно до сучасних вимог, задовольняти потреби тих, хто навчається, але й надавати такі ж можливості тим особам, хто бажає отримати додаткові освітні та інші послуги понад державне замовлення.

Таким чином, виходячи із вищезазначеного, діяльність ДВНЗ необхідно розглядати як господарську і поділяти на: основну та неосновну (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Види діяльності ДВНЗ

№ з/п	Вид діяльності	Характеристика видів та напрямів діяльності відповідно до Постанови № 796 [225]
1	Основна діяльність	Надання освітніх послуг, що фінансово забезпечуються коштами загального фонду Державного та/або місцевих бюджетів, коштами спецфондів (власними надходженнями); виконання наукових розробок за рахунок коштів загального та спеціального фондів Державного та/або місцевих бюджетів, коштів спецфондів, інших коштів, в тому числі залучених шляхом фандрайзингу (освітня, наукова та науково-технічна діяльність).
2	Неосновна діяльність	Надання платних послуг (крім освітніх), які фінансово забезпечуються за рахунок споживачів послуг (власні надходження ДВНЗ); виконання соціально-економічних проектів, бюджетних програм, експертування проектів на основі використання коштів загального та спеціального фондів, коштів спецфондів, інших коштів; виробництво та реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень, продукції підсобних (навчальних) сільських господарств, науково-дослідних робіт за договорами на госпрозрахунковій основі; виконання окремих замовлень від суб'єктів господарської діяльності та фізичних осіб, реалізація проектів, на які було отримано кошти, залучені шляхом фандрайзингу.

Джерело: розроблено автором.

В умовах соціально-економічних національних реформ для ДВНЗ характерною є бухгалтерська система (фінансовий та управлінський облік). Тому для забезпечення своєї ФС, на основі організації якісного обліку, ДВНЗ використовують комплексну облікову систему збору інформації про операції господарської діяльності з метою підготовки показників чинних форм звітності, які детальніше охарактеризовано у табл. 2.2.

Концептуальні основи видів обліку операцій господарської діяльності, характерних для ДВНЗ подано в додатку Е (табл. Е.3).

Таблиця 2.2

Характеристика комплексної облікової системи ДВНЗ

Підсистеми обліку	Характеристика підсистеми обліку
Бухгалтерський облік	процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність ДВНЗ зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.
В тому числі:	
Фінансовий облік	система реєстрації та узагальнення даних про господарську діяльність ДВНЗ, складання фінансової звітності та передавання її зацікавленим користувачам.
Управлінський облік	узагальнення облікової інформації за центрами відповідальності ДВНЗ з метою прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень

Джерело: розроблено автором.

Щодо елементів методу бухгалтерського обліку, то вітчизняні науковці визначають вісім основних: документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату. В розрізі методу обліку його складові мають своє специфічне наповнення залежно від облікової системи, в якій використовуються. Зокрема, застосування оцінки активів, доходів та видатків (витрат, затрат) в розрізі облікових підсистем обумовлює неспівставність в різних формах звітності результатів використання бюджетних коштів [293, 62].

Враховуючи необхідність в одержанні оперативної та достовірної інформації за результатами державної підтримки (особливо за операціями, що мають цільове фінансове забезпечення з бюджету (виділення фінансових ресурсів із завчасно обумовленими та затвердженими умовами їх використання)), складові методу бухгалтерського обліку для облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ мають ряд особливостей, які детальніше представлено в табл. 2.3.

В свою чергу, якісне облікове забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ можливе за умови чіткого виокремлення її основних облікових показників (об'єктів обліку) таких, як: доходи, видатки (витрати, затрати), оборотні активи, зобов'язання (в частині дебіторської та кредиторської заборгованостей), власний капітал та

фінансові результати), сутність та специфіку обліку яких детальніше представлено у п.2.2. дослідження.

Таблиця 2.3.

Особливості складових методу бухгалтерського обліку для облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ

№ п/п	Складові методу бухгалтерського обліку для облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ	Характеристика особливостей складових методу бухгалтерського обліку операцій забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ
1	Документування	затвердження ДВНЗ форм внутрішньої звітності за виконаннями етапів програм (проектів), що мають цільове бюджетне фінансове забезпечення відповідно до кошторисів; затвердження керівником права підпису посадовими особами документів за операціями з використанням державних ресурсів
2	Інвентаризація	проводиться, крім визначених в загальному порядку випадків на кінець звітного періоду, в період, коли відбулось інтенсивне списання державних активів з балансового обліку
3	Оцінка майна та зобов'язань	ґрунтується на документальному підтвердженні; професійне судження бухгалтера щодо визнання справедливої вартості, чистої реалізаційної вартості державних активів
4	Калькулювання	елементи витрат, які формують собівартість наданих послуг, затверджуються додатком до наказу про облікову політику
5	Використання синтетичних та аналітичних рахунків	передбачає аналітичний облік виконання БП; відокремлений облік власних надходжень ДВНЗ
6	Узагальнення даних бухгалтерського обліку у формах фінансової звітності на певну дату	передбачає одночасну звітність господарських операцій ДВНЗ за касовими та фактичними видатками

Джерело: розроблено автором на основі [293, 63-64].

Основні вимоги до обліку та звітності вітчизняних БУ, в тому числі ДВНЗ, наведено в БКУ [44]: розпорядники бюджетних коштів (далі – РБК) ведуть бухгалтерський облік відповідно до правил, встановлених ДКСУ; всі надходження та витрати обліковуються у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників; всі надходження до бюджету та витрати повинні заноситися на рахунки в хронологічному порядку; всі бухгалтерські записи повинні підтверджуватись документально.

До специфічних вимог бухгалтерського обліку в ДВНЗ необхідно віднести: контроль виконання кошторису; окремий облік касових та фактичних видатків;

організацію обліку в розрізі статей бюджетної класифікації; чітку відповідність обліку та звітності вимогам нормативних документів [261].

Регулювання бухгалтерського обліку базових складових фінансової стійкості ДВНЗ здійснюється відповідно до БКУ (об'єднано певним чином розпорошену законодавчу базу, що призвело до втрати чинності ряду нормативних актів, у тому числі щодо власних надходжень БУ, що є значною складовою доходів СФ [261, 31]), ПКУ, ЗУ «Про Державний бюджет України», нормативно-правових актів Кабміну, ДКСУ, ЦОВВ та місцевого самоврядування, прийнятих на підставі і на виконання БКУ та інших ЗУ; ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку БУ, Інструкції про форми меморіальних ордерів БУ та порядку їх складання, Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій БУ та НП(С)БОДС (Додаток Е, табл. Е.1, які схвалені Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Мінфіні України і наберуть чинності з 1 січня 2015 року) [51, 11; 220; 229; 233].

Основи організації обліку для ДВНЗ визначено ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [210], основними з яких є:

- безперервність його ведення;

- відповідальність керівника органу, до сфери управління якого відноситься ДВНЗ, за організацію бухгалтерського обліку, документування та збереження документів;

- погодження з органом, до сфери управління якого відноситься ДВНЗ, вибору організаційних та методологічних форм обліку, елементів облікової політики, форм звітності і контролю господарських операцій, питань відокремлення структурних підрозділів з відповідними зобов'язаннями ведення окремого обліку та звітності в розрізі видів діяльності, що мають бюджетне фінансове забезпечення;

- відповідальність керівника за створення належних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення виконання ним правомірних вимог головного бухгалтера (бухгалтера) щодо дотримання правил та принципів організації облікового процесу;

- відповідальність головного бухгалтера за: дотримання встановлених в ДВНЗ єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та підготовку фінансової звітності; здійснення контролю за безперервністю та повнотою облікового процесу; правильне відшкодування втрат від нестач, крадіжок і псування активів; перевірку стану бухгалтерського обліку в структурних підрозділах тощо.

Щодо предмету організації бухгалтерського обліку ДВНЗ, то він представляє собою систему бухгалтерського обліку, що розглядається як обліковий процес та вид відповідної людської діяльності, які, у свою чергу, потребують забезпечення і перебувають у постійному розвитку (рис. 2.3).

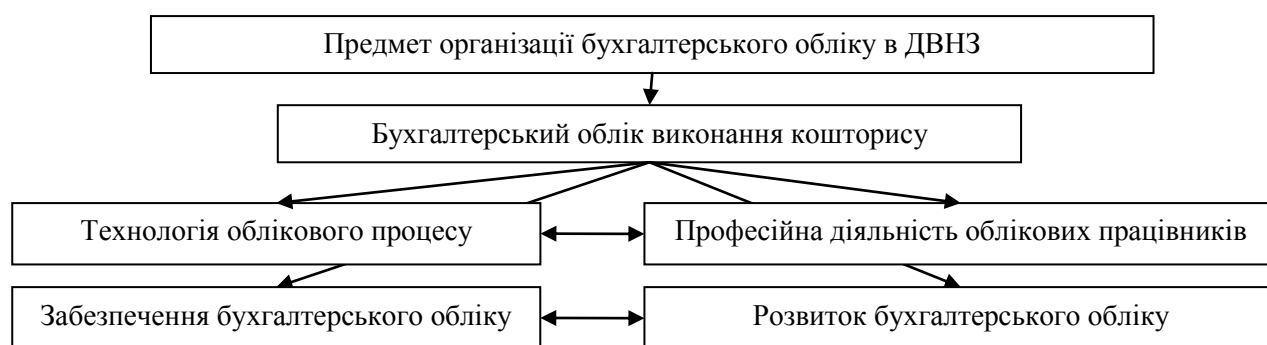


Рис. 2.3. Складові предмета бухгалтерського обліку в ДВНЗ

Джерело: побудовано автором на основі [266, 301].

Як зазначає професор С.В. Свірко у своєму дисертаційному дослідженні «Бухгалтерський облік у бюджетних установах України: методологія і організація» [266, 300], сутність предмета організації бухгалтерського обліку, його внутрішню структуру й особливості вивчають через об'єкти, а тому для одержання повного уявлення як про предмет обліку, так і про його об'єкти розглянемо складові предмета і виокремимо об'єкти за кожним з них.

Так обліковий процес, як і будь-який інший, складається з певних пов'язаних між собою частин (етапів): первинний (виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку; вимірювання у межах системи показників, що застосовуються в бухгалтерському обліку (грошові, натуральні трудові); фіксація інформації у відповідних носіях облікових даних – документах), поточний (реєстрація інформації, отриманої в результаті первинного обліку, у системі рахунків бухгалтерського обліку; реєстрація інформації у носіях інформації – облікових

реєстрах; групування та перегрупування показників інформаційних даних), підсумковий (заклучний) (узагальнення інформаційних даних поточного обліку у вигляді відповідних форм звітності; передання результативних даних зовнішнім та внутрішнім користувачам; зберігання інформаційних даних первинного, поточного та підсумкового обліку, формалізованих у вигляді облікових документів, реєстрів та звітності). Важливим є те, що зазначений поділ облікового процесу за етапами відображає його послідовність як у часі, так і в просторі.

Ідентифікація об'єктів обліку як його напрямів визначає інший аспект облікового процесу, який відображає його внутрішню структуру за паралельними складовими. У практиці господарської діяльності ДВНЗ визначено таку загальну сукупність об'єктів обліку: необоротні активи; запаси; грошові кошти; розрахунки; зобов'язання за векселями і кредитами; доходи; видатки; фонди; результати виконання кошторису. Зазначені об'єкти обліку, у свою чергу, поділяються на групи. Однак, в контексті облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, як зазначалося вище, основними для дослідження є: доходи (доходи ЗФ та СФ); видатки (видатки за рахунок ЗФ, видатки за рахунок СФ; виробничі витрати); фонди (фонд у необоротних активах, фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах); результати виконання кошторису (результат виконання кошторису за ЗФ, результат виконання кошторису за СФ).

Як за етапами, так і за напрямками облікового процесу рух інформації фіксується у різних її носіях. Якість і швидкість руху облікової інформації залежать від ступеня оптимальності переліку даних про об'єкти обліку, їх стан, форму функціонування, руху, що у спеціальній літературі має назву «облікової номенклатури» [266, 303], носіїв облікової інформації; документообігу та руху облікових реєстрів. Отже, об'єктами організації бухгалтерського обліку в ДВНЗ з метою забезпечення їхньої ФС, як у розрізі етапів облікового процесу, так і його напрямів, є [266, 303–304]: облікові номенклатури (Додаток К, табл.К.1 – К.7); носії облікової інформації; рух носіїв облікової інформації.

Іншу складову предмета організації бухгалтерського обліку – професійну діяльність облікових працівників – слід розглядати у формах колективної

(бухгалтерська служба) та індивідуальної праці (конкретний працівник бухгалтерської служби). Таким чином, об'єктами організації бухгалтерського обліку в ДВНЗ як виду діяльності є [266, 304]: структура апарату бухгалтерської служби; кількість працюючих в обліковому підрозділі ДВНЗ; система зв'язків між відділами бухгалтерської служби, працівниками, виконавцями окремих функцій щодо облікового процесу і бухгалтерії НЗ; функціональні обов'язки працівників бухгалтерії на чолі з її керівником; нормативи часу щодо виконання окремих облікових операцій; встановлення найбільш ефективної системи обліку (облік централізований, децентралізований або змішаний); встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт; набір кадрів та створення системи підвищення їх кваліфікації; раціональну організацію робочих місць працівників; встановлення належних інформаційних зв'язків між оперативними підрозділами ДВНЗ та зовнішнім середовищем; матеріальне, інформаційне і технічне забезпечення працівників; запровадження системи заохочення працівників (оплата праці, різні види мотивації, фінансове забезпечення заходів соціальної підтримки); налагодження дієвої системи обліку роботи працівників та контролю за виконанням ними своїх функцій; налагодження системи діловодства та документообігу; організацію архівування документів; створення системи безпеки та захисту облікової інформації; стимулювання працівників бухгалтерії ДВНЗ з метою більш досконалого опанування ними програмного забезпечення в умовах впровадження нового програмного забезпечення чи переходу до автоматизованого обліку.

Діяльність головного бухгалтера ДВНЗ та інших бухгалтерів, які працюють в НЗ, регламентується постановою Кабміну № 59 від 26.01.2011 р. «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» та наказами Мінфіну № 214 від 21.02.2011 р. «Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи», № 1537 від 01.12.2011 р. «Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень» [234; 235; 242], які визначають завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби, які детальніше подано в Додатку Ж (табл. Ж.2). Бухгалтерська служба

утворюється як самостійний структурний підрозділ, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи: департамент, управління, відділ, сектор, – або вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби (їх може виконувати централізована бухгалтерія, якій підпорядковані інші БУ) [242].

Положення про бухгалтерську службу (посадова інструкція спеціаліста, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби) затверджується керівником ДВНЗ. Бухгалтерська служба підпорядковується безпосередньо керівникові НЗ або його заступникові, у своїй діяльності керується Конституцією та ЗУ, актами Президента України та Кабміну, наказами Мінфіну, іншими нормативно-правовими актами, що регламентують бюджетні відносини і господарську діяльність ДВНЗ, наказами керівника БУ, а також положенням про бухгалтерську службу [242].

Керівником бухгалтерської служби ДВНЗ є головний бухгалтер, який підпорядковується та є підзвітним керівникові НЗ або його заступникові. Він призначається на посаду та звільняється з посади відповідно до законодавства про працю з урахуванням вимог до професійно-кваліфікаційного рівня керівником БУ за погодженням з органами ДКСУ.

Головний бухгалтер ДВНЗ (особа, що претендує на посаду головного бухгалтера) повинен відповідати таким вимогам щодо професійно-кваліфікаційного рівня: 1) мати повну вищу освіту відповідного професійного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста, стаж роботи за фахом не менше, як п'ять років, досвід роботи на керівних посадах не менше, як три роки – для особи, що претендує на посаду головного бухгалтера БУ, якій підпорядковані інші БУ; 2) мати повну вищу освіту відповідного професійного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста, стаж роботи за фахом не менше, як три роки, досвід роботи на керівних посадах не менше, як два роки – для особи, що претендує на посаду головного бухгалтера БУ, якій не підпорядковані інші БУ; 3) мати повну вищу освіту відповідного професійного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста, стаж роботи за фахом не

менше, як три роки або бакалавра, молодшого спеціаліста та стаж роботи за фахом не менше, як п'ять років – для особи, що претендує на посаду спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби БУ, в якій не утворюється бухгалтерська служба; 4) знати закони, інші акти законодавства з питань регулювання господарської діяльності та ведення бухгалтерського обліку, у тому числі нормативно-правові акти НБУ, НП(С)БОДС, нормативно-правові акти Мінфіну щодо порядку ведення бухгалтерського обліку, складення фінансової та бюджетної звітності, міністерств та інших ЦОВВ щодо галузевих особливостей застосування НП(С)БОДС, а також основи технології виробництва продукції, порядок оформлення операцій і організації документообігу за розділами обліку, форми та порядок проведення розрахунків, порядок приймання, передачі товарно-матеріальних та інших цінностей, зберігання і витрачання коштів, правила проведення та оформлення результатів інвентаризації активів і зобов'язань, основні принципи роботи на комп'ютері та відповідні програмні засоби [242].

Прийняття (передача) справ головним бухгалтером у разі призначення на посаду або звільнення з посади здійснюється після проведення внутрішньої перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності, за результатами якої оформляється відповідний акт. Копія такого акта надсилається БУ, якій підпорядковується БУ. Прийняття (передача) справ головним бухгалтером може здійснюватися за участю представника БУ, якій підпорядкована БУ.

Головний бухгалтер ДВНЗ наділений вагомими функціональними обов'язками, правами та повноваженнями (Додаток Ж, табл. Ж.3). Він у разі отримання від керівника розпорядження вчинити дії, які суперечать законодавству, інформує у письмовій формі керівника про неправомірність такого розпорядження, а у разі отримання даного розпорядження повторно надсилає керівникові БУ, якій підпорядкована БУ, та керівникові органу ДКСУ за місцем обслуговування БУ відповідне повідомлення.

Керівник органу ДКСУ розглядає в триденний строк отримане повідомлення та здійснює у разі встановлення факту порушення бюджетного законодавства заходи відповідно до законодавства, про що інформує у письмовій формі керівника БУ, якій

підпорядкована БУ, та головного бухгалтера. Якщо факт порушення не встановлено, керівник зазначеного органу інформує про це у письмовій формі керівника БУ, якій підпорядкована БУ, та головного бухгалтера.

Головний бухгалтер або особа, яка його заміщує, не може отримувати безпосередньо за чеками та іншими документами готівкові кошти і товарно-матеріальні цінності, а також виконувати обов'язки керівника БУ на період його тимчасової відсутності. Працівники бухгалтерської служби, які призначаються на посаду та звільняються з посади у порядку, встановленому законодавством про працю, підпорядковуються головному бухгалтерові. У разі тимчасової відсутності головного бухгалтера (відрадження, відпустки, тимчасової втрати працездатності тощо) виконання його обов'язків покладається на заступника головного бухгалтера, а у разі відсутності заступника головного бухгалтера відповідно до наказу керівника БУ – на іншого працівника бухгалтерської служби.

Організація та координація діяльності головного бухгалтера, контроль за виконанням ним своїх повноважень здійснюються ДКСУ шляхом погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера, проведення оцінки його діяльності. Оцінка виконання головним бухгалтером своїх повноважень проводиться відповідно до порядку, затвердженого Мінфіном. Головний бухгалтер у разі невиконання або неналежного виконання покладених на нього повноважень несе відповідальність згідно із законами [242].

Наказ Мінфіну № 214 від 21.02.2011р «Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи», по суті, продовжує представлені позиції щодо головного бухгалтера вказаних суб'єктів господарювання. Вказаним нормативним актом визначаються організаційні засади погодження ДКСУ призначення на посаду та звільнення з посади керівника бухгалтерської служби БУ – головного бухгалтера. Зупинимось на його основних позиціях.

Питання призначення на посаду або звільнення з посади головного бухгалтера порушується перед органами ДКСУ керівником БУ за наявності вакансії або підстав для звільнення з посади, визначених законодавством. Для погодження кандидатури на

посаду головного бухгалтера керівником БУ надсилається подання про погодження призначення на посаду (далі - подання про призначення) головного бухгалтера протягом місяця з дня утворення вакансії до: ДКСУ у разі, коли БУ є головним розпорядником коштів ДБ; органу ДКСУ за місцем обслуговування БУ у разі, коли така установа є головним розпорядником коштів МБ; органу ДКСУ за місцем обслуговування БУ після погодження керівником та головним бухгалтером БУ, якій підпорядкована БУ, у разі, коли така установа є розпорядником нижчого рівня коштів ДБ або МБ.

Після здійснення керівником БУ подання про призначення головного бухгалтера, перевірки представлених документів та прийняття їх до розгляду органом ДКСУ встановлюється дата проведення співбесіди і відкривається Картка погодження. Про дату, час та місце проведення співбесіди інформується особа, яка претендує на посаду головного бухгалтера. Співбесіду проводять керівники структурних підрозділів органу ДКСУ, на яких покладено обов'язки з координації діяльності головних бухгалтерів БУ та контролю за виконання ними своїх повноважень, кадровою службою і заступником керівника органу ДКСУ. Результати проведеної співбесіди зазначаються у Картці погодження. Під час співбесіди перевіряється відповідність кандидата професійно-кваліфікаційним вимогам, встановленим Типового положення про бухгалтерську службу БУ [242]. За результатами співбесіди та на підставі інформації, зазначеної у Картці погодження, органом ДКСУ готується Висновок про погодження (відмову у погодженні) призначення (звільнення).

Як зазначалось раніше, для погодження звільнення з посади головного бухгалтера керівником БУ надсилається до відповідного органу ДКСУ подання щодо погодження звільнення з посади головного бухгалтера на наступний день після виникнення підстав для звільнення з посади, визначених законодавством. Якщо головний бухгалтер заперечує проти звільнення з підстав, зазначених у п. 2 частини першої ст. 40 Кодексу законів про працю України, а саме: виявленої невідповідності працівника займаній посаді або виконуваній роботі внаслідок недостатньої кваліфікації або стану здоров'я, які перешкоджають продовженню

даної роботи, а так само в разі відмови у наданні допуску до державної таємниці або скасування допуску до державної таємниці, якщо виконання покладених на нього обов'язків вимагає доступу до державної таємниці [234], орган ДКСУ здійснює такі дії:

- розглядає обґрунтування підстав, зазначених у поданні керівника, як таких, що перешкоджають перебуванню на займаній посаді цього головного бухгалтера;
- з'ясовує, чи проводилась оцінка та у разі її проведення переглядаються результати;
- проводить оцінку (у разі коли вона не проводилась);
- з'ясовує, чи надходили від головного бухгалтера, відносно якого порушено питання про звільнення, повідомлення щодо неправомірних розпоряджень керівника БУ та у разі наявності переглядаються результати розгляду таких повідомлень;
- у разі потреби ініціює проведення в установленому порядку контрольного заходу щодо перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності.

За результатами здійснених вищезазначених заходів органом ДКСУ надається погодження або відмова у погодженні звільнення з посади головного бухгалтера, що оформляється Висновком. Відмова у погодженні звільнення з посади головного бухгалтера надається у разі, коли: результати оцінки діяльності головного бухгалтера є задовільними; підстави, зазначені у поданні керівника, як такі, що перешкоджають перебуванню на займаній посаді цього головного бухгалтера, будуть визнані необґрунтованими; перевіркою порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, у разі її проведення, порушення не встановлені або є такими, що не свідчать про невідповідність працівника займаній посаді внаслідок недостатньої кваліфікації; від головного бухгалтера надходили повідомлення щодо неправомірних розпоряджень керівника БУ і за результатами їх розгляду органом ДКСУ встановлено факт порушення бюджетного законодавства.

Висновок про погодження (відмову в погодженні) кандидатури для призначення на посаду головного бухгалтера надсилається органом ДКСУ із супровідним листом керівнику БУ протягом десяти робочих днів з дня отримання відповідного подання. Висновок про погодження (відмову в погодженні) звільнення

з посади головного бухгалтера надсилається органом ДКСУ із супровідним листом керівнику БУ з урахуванням дати звільнення, зазначеної у поданні про звільнення. Копія наказу (іншого розпорядчого документа) про призначення на посаду або звільнення з посади головного бухгалтера надсилається БУ відповідному органу ДКСУ протягом п'яти робочих днів після його видання. Подання про призначення, подання про звільнення та документи, які додаються до них, Картка погодження, копія Висновку, засвідчена в установленому порядку, із копією супровідного листа залишаються у справі відповідного органу ДКСУ [234].

Також особливої уваги заслуговують питання прийняття Кодексу етики для бухгалтерів на національному рівні та дотримання фахівцями бухгалтерської служби ДВНЗ Кодексу етики Міжнародної федерації бухгалтерів [107], який визначає цілі бухгалтерської професії у виконанні роботи у відповідності із самими високими стандартами професіоналізму, в забезпеченні найкращих результатів роботи, у додержанні суспільних інтересів. Відтак, вимагається дотримання чотирьох основних положень: достовірності надання інформації, професіоналізму у виконанні обов'язків, якості послуг у відповідності з вимогами споживачів, довіри як з боку користувачів, так і суспільства в цілому до результатів роботи фахівця. Для досягнення цілей спеціалісти повинні дотримуватись ряду фундаментальних принципів: порядності, об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності, відповідності правилам професійної поведінки, дотримання технічних стандартів. Сутність характерних ознак, яким має відповідати бухгалтер ДВНЗ, з урахуванням міжнародної практики та вітчизняних реалій, детальніше відображено в Додатку Ж (табл. Ж.4).

Таким чином, якісний обліковий процес в ДВНЗ повинен організовуватися на рівні професійної компетентності залучених фахівців, що, в свою чергу, дозволить: забезпечити службу кадрами з відповідними та достатніми навичками, створити основу для більш спеціалізованого комплектування штату, зіставити наявні навички зі складністю окреслених завдань, визначити області для підвищення кваліфікації та підготувати програми відповідних курсів, об'єктивні критерії оцінки роботи

персоналу на систематичній основі, що, в свою чергу, сприятиме обліковому забезпеченню фінансової стійкості ДВНЗ.

Для повного уявлення про об'єкти організації бухгалтерського обліку в ДВНЗ з метою забезпечення достатнього рівня їхньої ФС інші складові предмета бухгалтерського обліку необхідно розглядати в контексті попередніх, а отже, розмежовувати забезпечення і розвиток облікового процесу та людської діяльності в системі бухгалтерського обліку.

Сучасний процес бухгалтерського обліку в ДВНЗ – це сукупність складних, різноманітних технологічних процесів, операцій та прийомів. Рівень оперативності та якості у досягненні завдань кожної з підсистем бухгалтерського обліку виконання кошторису залежать від наявності та ступеня опанування нормативно-методичної бази бухгалтерського обліку, якості інформаційних даних, призначених для обробки в системі бухгалтерського обліку, та швидкості обробки інформації. Ці чинники визначають певну сукупність засобів інформаційного, методичного та технічного супроводу процесу бухгалтерського обліку. Забезпечення високих показників як колективної, так і індивідуальної праці виконавців облікових функцій неможливе без створення відповідного соціального, ергономічного та мотиваційного середовища. З огляду на це об'єктами організації бухгалтерського обліку також слід вважати: методичне забезпечення облікового процесу; інформаційне забезпечення облікового процесу; технічне забезпечення облікового процесу; ергономічне забезпечення праці працівників облікового апарату; соціальне забезпечення працівників бухгалтерської служби; мотиваційне забезпечення діяльності облікових працівників.

У межах останньої складової предмета організації бухгалтерського обліку в ДВНЗ – розвитку бухгалтерського обліку – слід виділяти два об'єкти, а саме: 1) розвиток методики та методології бухгалтерського обліку; 2) розвиток професійних якостей та кваліфікаційного рівня працівників, зайнятих бухгалтерською працею. Відповідно вони охоплюють дві головні складові предмета організації бухгалтерського обліку в ДВНЗ [266, 305].

Організація бухгалтерського обліку виконання кошторису зокрема та організація бухгалтерського обліку в цілому, як і інші науки, ґрунтуються на принципах матеріалістичної діалектики, а отже, їм притаманні загальнонаукові методи та прийоми пізнання. У загальному значенні під методом розуміють сукупність прийомів, за допомогою яких вивчається предмет дослідження. До складу таких прийомів відносять: аналіз і синтез; індукція і дедукція; аналогія і моделювання; абстрагування і конкретизація [266]. Ці методи і прийоми повністю ідентифікуються в межах організації бухгалтерського обліку ДВНЗ за характерними щодо бухгалтерського обліку виконання кошторису позиціями (Додаток Ж, табл. Ж.5).

Основні функції та завдання бухгалтерського обліку виконання кошторису БУ, в тому числі ДВНЗ, розкрито у працях професора С.В. Свірко [265; 267] та уточнено нами з метою забезпечення їхньої ФС:

- інформаційна функція є першоосновою функціонального апарату бухгалтерського обліку і полягає у збиранні, обробці та передачі інформації відповідним її користувачам. Цій функції відповідає завдання з формування повного і достовірного інформаційного поля щодо господарської діяльності ДВНЗ з виконання кошторису на підставі чинних нормативно-правових документів регламентації бухгалтерського обліку виконання кошторису;

- управлінська функція потребує постачання бухгалтерським обліком виконання кошторису суб'єктів управління ДВНЗ різних рівнів інформацією, необхідною для планування, регулювання, оцінювання, прогнозування, аналізу, контролю, мобілізації ресурсів. За цією функцією виокремлюють завдання щодо вчасного, безперервного надання необхідної інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам у достатньому обсязі для прийняття відповідних управлінських рішень, в тому числі щодо обліково-аналітичного забезпечення ФС;

- контрольна функція вимагає постійного, суцільного, безперервного контролю з боку бухгалтерського обліку виконання кошторису ДВНЗ на попередній, поточній та наступній стадіях проведення господарських операцій. В її межах виокремлюють завдання з систематичного контролю за додержанням фінансової дисципліни,

суворого режиму економії, ефективним використанням та збереженням майна, цільового використання бюджетних коштів в процесі виконання кошторису;

- захисна функція формує здатність бухгалтерського обліку виконання кошторису відображати, а отже, і виявляти факти неправомірних або шахрайських дій в межах господарської діяльності ДВНЗ з метою захисту прав держави, споживачів послуг та інших зацікавлених осіб, а також облікового забезпечення ФС навчальних закладів. Зазначена функція реалізується через завдання з встановлення бухгалтерським обліком виконання кошторису в полі інформаційного забезпечення господарського життя НЗ ознак порушень та зловживань, своєчасного виявлення та якісного використання облікової інформації щодо фактів порушень та зловживань контрольною складовою облікової системи;

- науково-пізнавальна функція полягає у розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в БУ, в тому числі ДВНЗ, як елементу національної облікової системи, міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі» та науки про бухгалтерський облік. Щодо цієї функції ідентифікується завдання з отримання, накопичення, аналізу нових знань у зазначеній сфері з метою розвитку та удосконалення бухгалтерського обліку виконання кошторису ДВНЗ.

Однак, реалізація зазначених завдань не можлива без чіткої та правильно обраної облікової політики ДВНЗ. Першоджерелом поняття «облікова політика» є МСБО № 1 «Розкриття облікової політики». Згідно з ст. 1 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [210]. Враховуючи, що цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, вважаємо, що ДВНЗ можуть скористатися своїм правом щодо ведення облікової політики та регламентувати це своїм нормативно-розпорядчим документом. При цьому необхідно враховувати специфіку діяльності ДВНЗ, наявність окремих порядків щодо виконання державних програм, а також норму п. 2 та 3 ст. 56 БКУ, яка передбачає: ведення бухгалтерського обліку БУ відповідно до НП(С)БО та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку,

встановленому Мінфіном України; завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у БУ – головного бухгалтера та вимоги щодо його професійно-кваліфікаційного рівня визначаються Кабміном України; призначення та звільнення головного бухгалтера БУ здійснюються за погодженням з ДКСУ відповідно до законодавства про працю з урахуванням типових професійно-кваліфікаційних характеристик головного бухгалтера БУ, затверджених Кабміном України [44]. Відомо, що ДКСУ як орган, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності, встановлює єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів, видає інструкції з цих питань та здійснює контроль за їх дотриманням [204; 216].

У навчально-методичній літературі немає єдиного трактування сутності «облікової політики» БУ, в тому числі ДВНЗ, як економічного поняття (табл. 3.1 Додатку 3). Проаналізувавши ці визначення, можна зробити висновок, що облікова політика СГ, в тому числі БУ та ДВНЗ – це сукупність принципів та методів, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності. Крім цього, другий розділ НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», яке набере чинності 1 січня 2015 року передбачає те, що облікова політика визначається на основі НП(С)БОДС вказується у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт ДС та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант, та порядок організації бухгалтерського обліку. Суб'єкт ДС має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам НП(С)БОДС. Якщо положеннями передбачено застосування кількох методів оцінки, то суб'єкт ДС повинен обрати та послідовно застосовувати один з них [51, 475-476; 143; 198]. В свою чергу, НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» акцентує увагу на тому, що кожна БУ повинна самостійно визначати облікову політику та за необхідності вносити відповідні зміни [51, 15].

Поява в Україні облікової політики є результатом процесу реформування бухгалтерського обліку, орієнтиром якого обрані Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) [9]. Відповідність обліку та звітності в бюджетній сфері МСФЗ у ДС задекларована в Указі Президента України «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері» [244], проте фактично не досягнута. Відповідно до МСФЗ у ДС необхідно надавати правдиву інформацію у фінансових звітах, що забезпечується такими інструментами, як вибір і застосування відповідної облікової політики [189]. Відповідно до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», до принципів формування облікової політики належать: автономність, безперервність діяльності, періодичність, історична собівартість, нарахування і відповідність доходів та витрат, повне висвітлення, обачність, послідовність, єдиний грошовий вимірник [85, 4].

Ефективна облікова політика ДВНЗ повинна забезпечити [38]: повне відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності, виходячи не лише з правових норм, а й з економічного змісту; незмінність протягом звітного року прийнятої методології відображення господарських операцій та оцінки активів; правильність відображення доходів та витрат у відповідному звітному періоді, розподіл витрат на поточні та капітальні; ідентичність даних аналітичного, синтетичного обліку, фінансової звітності; раціональне ведення бухгалтерського обліку, відповідно до умов діяльності та особливостей СГ.

Під час формування облікової політики БУ потрібно розділяти організацію бухгалтерського обліку та методичні основи бухгалтерського обліку [265; 269, 143]. Вчений-економіст С.В. Свірко, якій належить провідна роль в розробці теоретичних положень бухгалтерського обліку в БУ, наголошує, що організаційний момент є первинним відносно методичного. При визначенні сфери дії облікової політики ДВНЗ потрібно врахувати такі чинники: рівень бюджету, з якого здійснюється фінансове забезпечення відповідного НЗ (державний чи місцевий); рівень фінансово-матеріального забезпечення; кількість персоналу, що працює в закладі; обсяги та види діяльності; ступінь автоматизації облікового процесу тощо. Доцільно

зауважити, що облікова політика ДВНЗ повинна включати методичний, технічний та організаційний виміри, які детально відображено на рис.2.4.

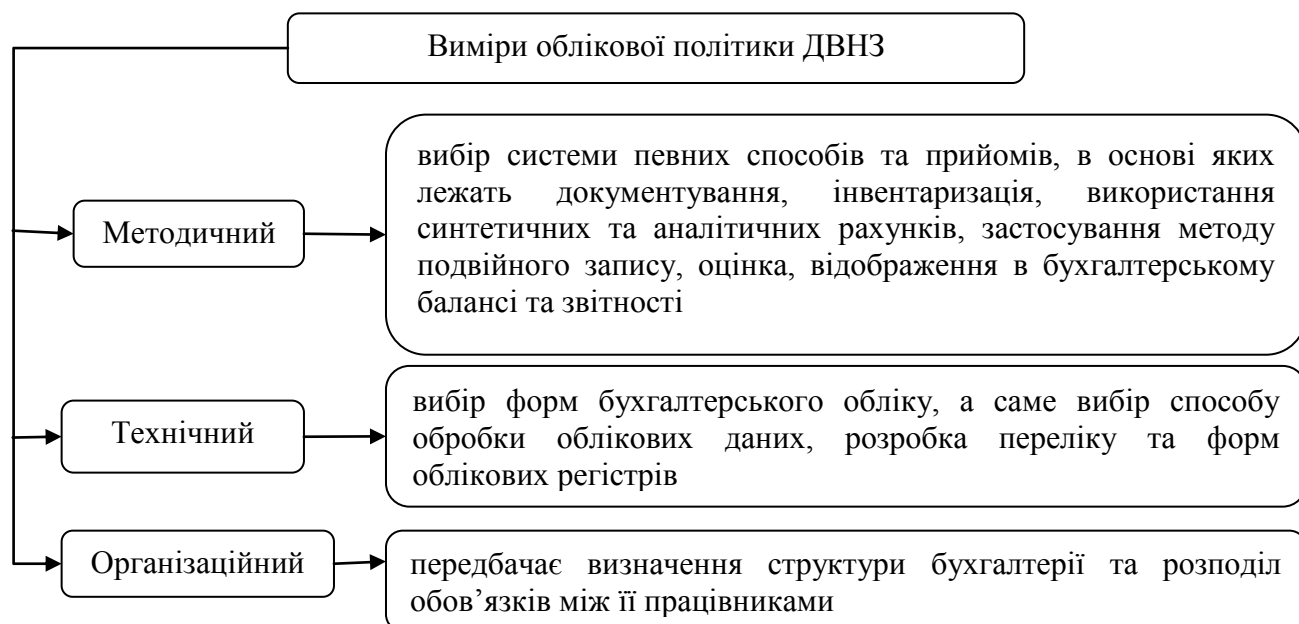


Рис.2.4. Виміри облікової політики ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [189].

Характеристику основних аспектів облікової політики ДВНЗ подано у Додатку 3 (табл. 3.2). Крім цього, облікова політика НЗ повинна базуватися на принципах, які охарактеризовано у Додатку 3 (табл. 3.3). Облікова політика ДВНЗ є базовим елементом первинної організації облікового процесу, який у вітчизняній практиці стає нормативно-довідковим документом у вигляді наказу про облікову політику. Цей документ координує обліковий процес та спрямовує на досягнення цілей, які ставлять перед собою керівники ДВНЗ. Порядок складання наказу про облікову політику не регламентується спеціальними нормативно-правовими актами, а визначається безпосередньо керівником бухгалтерської служби [314, 277]. За радянських часів прототипом наказу про облікову політику БУ був план організації бухгалтерського обліку БУ, який мав узагальнюючу форму, а його зміст – рекомендаційний характер. Він більшою мірою відображав права і обов'язки головного бухгалтера з організації бухгалтерського обліку, а ніж розкривав її основні напрямки [267, 190].

Заслуговує уваги порівняльна характеристика варіантів наказів про облікову політику, що пропонуються у вітчизняних навчальних виданнях з бухгалтерського

обліку (Додаток 3, табл. 3.4). Рекомендовану структуру положення наказу ДВНЗ «Про облікову політику» та рекомендації по його альтернативних елементах подано у табл. 3.7 Додатку 3. Суттєві для обліку фінансової стійкості ДВНЗ елементи відображено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Елементи положення наказу ДВНЗ «Про облікову політику», які суттєво впливають на облік фінансової стійкості

№ з/п	Елементи наказу ДВНЗ «Про облікову політику»
3	Організація облікової політики ДВНЗ:
3.1.	Методи бухгалтерського обліку:
3.1.1.	Порядок нарахування сум зносу необоротних активів.
3.1.12.	Порядок обліку дебіторської та кредиторської заборгованості.
3.1.14.	Формування вартості платного навчання.
3.1.15.	Формування розміру оплати за проживання в студентських гуртожитках.
3.1.16.	Формування вартості платних послуг інших підрозділів ДВНЗ.
3.2.	Процедури складання бухгалтерської та фінансової, статистичної, податкової та внутрішньої звітності за фінансовими результатами за окремими структурними підрозділами та етапами виконання БП.
3.2.1.	Порядок ведення бухгалтерського обліку в ДВНЗ: <ul style="list-style-type: none"> 1. Форма організаційної побудови бухгалтерської служби. 2. Форма організації структури апарату бухгалтерії. 3. Права і обов'язки головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерії. 4. Перелік осіб, відповідальних за інформаційне забезпечення. 5. План заходів щодо організації соціального забезпечення бухгалтерської служби.
3.2.2.	Затвердження робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку ДВНЗ.
3.2.4.	Форми додаткових облікових документів, необхідних для накопичення та опрацювання інформації.
3.2.5.	Порядок проведення інвентаризації.
3.2.6.	Порядок застосування первинних документів, зберігання документів та облікових реєстрів. Порядок складання статистичної та внутрішньої звітності, податкових декларацій.
3.2.7.	Порядок організації матеріальної відповідальності в ДВНЗ та порядок складання звітів на оприбуткування та списання матеріальних цінностей. Графік складання щомісячних звітів на списування матеріалів в бухгалтерію. Графік звітування матеріально-відповідальних осіб за отримані довіреності, що мають дозвіл ректора ДВНЗ на отримання.
3.2.8.	Організація своєчасності здачі звітності (фінансової, податкової, статистичної). В тому числі своєчасне та достовірне ведення внутрішньої звітності ДВНЗ по фінансових результатах за окремими структурними підрозділами та етапами виконання БП.
5.	Включення звітності структурних підрозділів у зведену звітність ДВНЗ.
6.	Виконання наказу.

Джерело: розроблено автором на основі [209; 267; 314].

При відображенні організації бухгалтерського обліку в наказі про облікову політику БУ професор С.В. Свірко пропонує виділяти 18 складових, які є

актуальними для ДВНЗ та описані в Додатку 3 (табл. 3.5). Детальнішого розгляду потребує графік документообігу (10-та складова). Адже, однією із основних проблем документального супроводу управління ДВНЗ і обліково-аналітичного забезпечення їхньої ФС є відсутність на практиці графіків документообігу. Основними перевагами наявності графіку документообігу в ДВНЗ, як і в інших СГ є: окреслення функціональних обов'язків кожного працівника, визначення чіткого маршруту руху документів, налагодження організаційно-адміністративного взаємозв'язку між різними підрозділами; регламентація термінів роботи з документами, сприяння оперативній обробці документів та своєчасному наданню інформації для прийняття ефективних управлінських рішень [131, 13]. Правила і технологія обробки облікової інформації за етапами її проходження включають 6 основних етапів (рис.2.5).

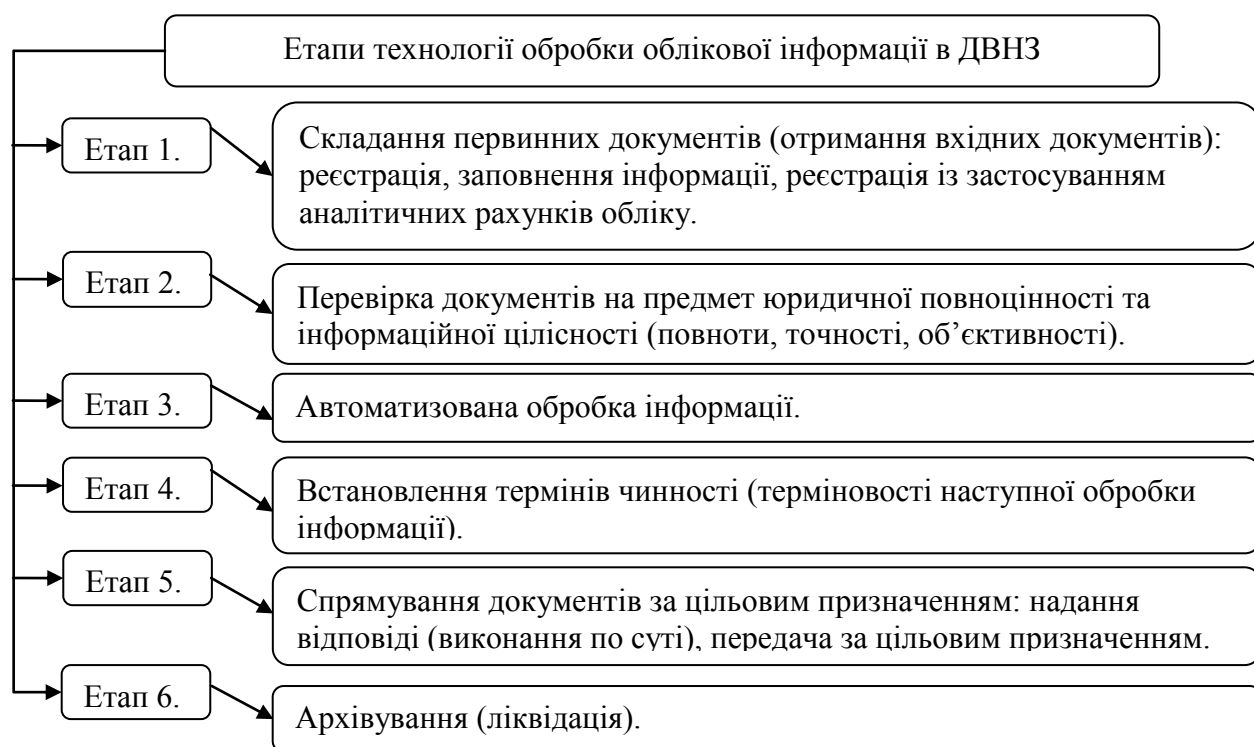


Рис.2.5. Етапи технологій обробки облікової інформації в ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [131, 13; 205].

Рекомендований графік документообігу для ДВНЗ подано у Додатку Й.

Підвищення складності та різноманітності методів облікової діяльності (а отже, документування як методу обліку) створює потребу у відповідному упорядкуванні документаційних процесів через систему стандартизації на державному рівні. В Україні процес стандартизації розпочато на початку ХХІ ст. 3 1 липня 2003 р.

введено стандарт 6.30-2003 «Уніфіковані системи документації. Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлення документів». Державне регулювання стандартизації документування та документообігу, в тому числі і для ДВНЗ, спрямоване на: створення ефективної системи державного регулювання процесів документування та документообігу; уніфікацію положення і організаційних засад законодавчої системи з питань регулювання документування та документообігу; гармонізацію державного регулювання документаційних процесів суб'єктів з нормами та вимогами суспільно-економічного розвитку України [131, 16-17].

Крім цього, у положенні наказі ДВНЗ «Про облікову політику» необхідно відображати особливості обліку: доходів ЗФ та СФ, видатків (витрат, затрат), грошових коштів на рахунках, касових операцій, необоротних активів, запасів, розрахунків із заробітної плати та стипендій, розрахунків з іншими кредиторами та дебіторами, результатів діяльності (Додаток 3, табл. 3.6). Також доцільно зауважити, що принцип незмінності облікової політики слід поширювати виключно на методологічні моменти методичної частини наказу про облікову політику, змістове навантаження яких безпосередньо впливає на формування фінансових результатів діяльності бюджетних установ. До них відноситься інформація про методи бухгалтерського обліку та оцінки запасів, необоротних активів, доходів, витрат та видатків, а також результатів діяльності. Більше того, постійне удосконалення облікової політики в частині організації облікового процесу забезпечить сталу поточну оптимізацію бухгалтерського обліку на всіх його етапах та напрямках [266, 328].

Важливо, щоб облікові політики ГРБК і підпорядкованих їм установ були узгоджені між собою. Необхідно враховувати, що БУ становлять багаторівневу систему, яка повинна працювати як єдиний механізм. Якщо облікова політика БУ вищого рівня відобразиться у наказах про облікову політику підпорядкованих установ, це дасть змогу полегшити контроль діяльності РБК нижчого рівня.

Певного вдосконалення потребує і меморіально-ордерна форма обліку (Додаток Й), що застосовується в ДВНЗ. Суттєвими недоліками її використання є

трудомісткість та недостатня пристосованість облікових регістрів до системи звітних показників. Не слід залишити поза увагою удосконалення плану рахунків БУ як основного елементу супроводження операцій з надходження і використання бюджетних коштів. Він повинен бути сформований на базі класифікації рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом; бути достатньо загальним, щоб відповідати обліковим потребам СГДС; забезпечити аналітичне відокремлення і синтетичне узагальнення здійснених господарських операцій. Це дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складання звітності та отримання інформації про фінансові операції, що відбуваються [68; 135].

У зв'язку з цим, на законодавчому рівні було прийнято рішення про розроблення й запровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку в ДС, гармонізованого з бюджетною класифікацією. Професор С.В. Свірко вважає, що План рахунків буде якісно новим класифікаційно-інформаційним утворенням відносно вітчизняної облікової теорії, оскільки включатиме значну кількість рахунків, що матимуть подвійне функціональне значення – для збереження інформації про виконання бюджетів та виконання кошторисів. Проте необхідною умовою впровадження такого Плану рахунків є повна автоматизація процесу бухгалтерського обліку в ДС [116, 41-42; 143; 145]. Фрагмент робочого плану рахунків бухгалтерського обліку в ДВНЗ з деталізацією рахунків 7 та 8 класів подано в Додатку К (табл. К.8).

В свою чергу, технічна форма організації облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ передбачає наявність набору матеріальних та нематеріальних засобів щодо виконання робіт, пов'язаних з опрацюванням інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Елементами (складовими) технічного забезпечення слід вважати: комплекс технічних засобів і обладнання, програмне забезпечення та обслуговуючий персонал [267, 201]. Важливим аспектом належної технічної організації бухгалтерського обліку діяльності ДВНЗ є його автоматизація. БУ використовують такі основні програмні комплекси автоматизації бухгалтерського обліку як «Бюджет-бухгалтерія» (в оточенні програми «Турбо-бухгалтер»), Контур Бухгалтерія-Бюджет, БЕСТ-ПРО, ПАРУС Бюджет 8,5 (в

оточенні програми «Парус») [114], «Галактика», «ІНФІН-Бухгалтерія», «Бухсофт», «Головний бухгалтер», «БЕСТ ЗВІТ ПЛЮС» [1], «1С:Бухгалтерія для бюджетних установ 7.7» (в оточенні програми 1С) тощо [42, 251]. Проте більш практичними, з точки зору бухгалтерів-практиків, для ДВНЗ є: «1С:Бюджет», «ПАРУС-Бюджет», «Бухсофт», «Головний бухгалтер», «БЕСТ ЗВІТ ПЛЮС» та Контур Бухгалтерія-Бюджет.

Проте, результати впровадження автоматизованих обліково-економічних систем у ДВНЗ залежать від основних завдань автоматизації: автоматизації винятково бухгалтерії (документування, підготовка реєстрів та форм звітності); автоматизації обліково-економічних служб НЗ з метою одержання інформаційного документа, який би дав змогу вирішувати поточні управлінські завдання; автоматизації діяльності ДВНЗ в цілому. До проблем автоматизації обліку належать [23, 66; 105, 14]: основні: розгалуженість та специфіка господарської діяльності ДВНЗ; обмеженість грошових коштів на покращення програмного забезпечення бухгалтерського обліку; недостатній рівень кваліфікації фахівців відповідного напрямку; другорядні: термін корисного використання програмного забезпечення, наявність у штаті спеціалістів, які будуть займатись впровадженням та контролем за функціонуванням програмного забезпечення, можливість коригування технічних властивостей програми з огляду на різноманітність методів існуючих облікових систем та поставлених завдань. Крім цього, особливої уваги заслуговують питання щодо базових потреб ДВНЗ, яким повинно відповідати програмне забезпечення, та завдань організації технічного забезпечення бухгалтерського обліку НЗ, що детально відображено на рис.2.6 та Додатку Ж (табл. Ж.1).

Результативність інформації, яка відображається у фінансовій звітності ДВНЗ, забезпечується у разі, якщо програмні продукти за своїми технічними параметрами: 1) можуть бути вдосконалені користувачами у разі зміни методики видів обліку, нормативної бази; 2) містять нормативну базу, що постійно поновлюється; 3) містять функціональний комплекс рішень поставлених завдань за видами обліку та забезпеченості роботи в ритмі конфігуратора; 4) включають єдиний взаємопов'язаний технологічний процес обробки первинної та зведеної документації

(в тому числі формування зовнішньої та внутрішньої звітності, контрольно-аналітичних процедур); 5) забезпечують одноразове введення даних та багаторазове їх використання для формування оперативної інформації, необхідної для контролю й управління; 6) передбачають завантаження даних з інших програм, можливість підключення зовнішніх звітів, збереження будь-якої звітної інформації у вигляді Excel-файлів тощо [251].

Основні завдання організації технічного забезпечення бухгалтерського обліку ДВНЗ

Розроблення проекту нормативно-довідкової документації щодо забезпечення бухгалтерської служби технічними засобами (такі внутрішньогосподарські розробки повинні містити: технічно обгрунтовані розрахунки щодо забезпечення структурних підрозділів бухгалтерської служби організаційною технікою; план розташування оргтехніки; номенклатуру наявних технічних засобів; план автоматизації робочих місць бухгалтерської служби).

Перманентний нагляд і контроль за наявністю спеціального обладнання, матеріалів, а також загального офісного обладнання з метою уникнення фактів нестачі даних товарно-матеріальних цінностей і мобільного реагування щодо цього.

Розроблення альбомів послідовності процедур здійснення операцій щодо автоматизованих місць бухгалтерів за напрямками обліку.

Розроблення графіка поточного обслуговування технічних засобів персоналом технічного забезпечення.

Рис. 2.6. Основні завдання організації технічного забезпечення бухгалтерського обліку ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [42, 254-255; 68; 268].

Функціональні можливості сучасних вищезазначених інформаційних систем повинні забезпечувати користувачу підключення власних типів документів та розробку їх шаблонів для друку. Однак, більшість систем, що пропонуються на ринку економічного програмного забезпечення, не дають можливості проводити такі дії, оскільки шляхи їх виконання різні, а обізнаність бухгалтерів-практиків у цій сфері низька.

Отже, розглянувши основні теоретико-організаційні положення обліку фінансової стійкості ДВНЗ, необхідно зазначити, що якість здійснення бухгалтерського обліку залежить від: гармонізації НП(С)БОДС із МСБОДС та МСФЗ, реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в ДС на 2007 – 2015 роки, ведення правильної облікової політики ДВНЗ в рамках чинного

законодавства України, належного забезпечення всіх складових організації бухгалтерського обліку виконання кошторису ДВНЗ.

2.2. Алгоритм формування облікового забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності

Алгоритм формування облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, виходячи із його сутності та основних завдань, зазначених у п. 2.1 дослідження, є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів загального та спеціального фондів, яка будується на загальноприйнятих принципах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції. Найбільш специфічними та важливими об'єктами в обліку ДВНЗ з метою облікового забезпечення їхньої ФС є доходи, видатки (витрати, затрати) і фінансові результати. Облік вищезазначених об'єктів є найвідповідальнішим та найскладнішим і потребує найдокладнішої розробки й опрацювання.

Крім того, фінансові результати діяльності ДВНЗ в розрізі джерел фінансового забезпечення (асигнувань з ДБ та/або МБ, власних надходжень, в тому числі спецкоштів з бюджету та залучених шляхом фандрайзингу, і бюджетних коштів на виконання БП) передбачають облік доходів, видатків (витрат, затрат), результатів за ЗФ та СФ, загальними завданнями якого є: забезпечення якісних показників щодо процесу планування доходів і видатків (витрат, затрат) майбутнього року; побудова механізму своєчасного та достовірного фіксування інформації щодо отриманих доходів та здійснених видатків (витрат, затрат); забезпечення безперервності інформаційних потоків щодо оперативних даних за зазначеними об'єктами обліку між бухгалтерською службою і апаратом управління організації в особі керівника; формування робочої номенклатури економічної класифікації видатків (витрат, затрат); розробка робочої номенклатури статей видатків (витрат, затрат);

забезпечення отримання достовірної інформації про результати виконання кошторису доходів і видатків (витрат, затрат) та ін. [42, 447].

Оскільки доходи та видатки ДВНЗ одночасно є об'єктами обліку виконання бюджетів, а тому облік доходів, видатків та результатів виконання їхніх кошторисів слід вважати повноправним елементом бюджетного процесу зокрема та бюджетної системи в цілому. У такій якості вказані напрями обліку ДВНЗ повинні виконувати завдання, спрямовані на реалізацію принципів бюджетної системи [44, ст.7], а саме:

- забезпечення обґрунтованості та збалансованості планованих показників кошторису в умовах необхідності дотримання суворого режиму економії;
- контроль за повнотою та своєчасністю надходжень ДВНЗ;
- контроль за ефективністю та цільовим використання коштів ДВНЗ;
- забезпечення усіх рівнів управління інформацією про надходження та використання бюджетних коштів;
- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових регістрах надходжень та видатків ДВНЗ;
- точне визначення результатів виконання кошторису;

Бухгалтерський облік доходів, видатків та фінансових результатів ДВНЗ здійснюється відповідно до таких нормативно-правових актів: Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI; Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV; Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI; Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV; Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11; Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2011 р. № 1223; Про затвердження Порядку обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Державного казначейства України від 04.11.2002 р. № 205; Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333; Про затвердження

Порядку реєстрації та обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309; Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання: Наказ Державного казначейства України від 27.07.2000 р. №68; Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання: Наказ Державного казначейства України від 06.10.2000 р. № 100; Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611; Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203, який набирає чинності з 01.01.2015 р. [181; 220; 229; 238].

Сутність поняття «доходи» в ДВНЗ, як і в БУ, має дещо інше значення порівняно з цим же поняттям для СПД, що обумовлюється низкою особливостей щодо умов їх функціонування. Розгляд понятійного апарату в системі вартісного виміру категорії «дохід» слід починати з визначення таких понять: об'єкти, що формують дохід, та характерні ознаки їх визнання; оцінка та момент визнання доходів [2, 29].

Аналізуючи визначення поняття «доходи», яке подано у Додатку Л (табл. Л.1), необхідно зазначити, що принципових відмінностей у них немає, всі автори ототожнюють доходи з надходженнями фінансового забезпечення з бюджетів. Проте важливо розрізняти поняття «дохід» та надходження фінансового забезпечення з бюджетів, іншими словами «асигнування». Так, відповідно до п. 6 ст.2 БКУ та Наказу Мінфіну № 44 від 24.01.2012 р. «Про Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних

коштів», бюджетне асигнування – це повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [44; 236].

Що ж до «доходів» ДВНЗ, то найточніше трактування досліджуваної економічної категорії наведено в МСБОДС 9, де дохід – це валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. При цьому суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до СГ, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому їх виключають з доходу [157].

Також погоджуємося із думкою О.В. Костюкової, яка у своєму дослідженні [116, 37–39] наголошує на тому, що під доходами ОДС, в тому числі ДВНЗ, слід розуміти не надходження із ЗФ та СФ бюджету, які є асигнуваннями з бюджету, а економічні вигоди, що забезпечують можливість формування активів НЗ або ведуть до зменшення їх зобов'язань, за винятком внесків власників. Облік асигнувань (Кт 70, 713) здійснюється на рахунках доходів у момент їх надходження, що в умовах БКУ цілком правильне: зобов'язання перед державою щодо використання таких коштів обумовлюють визнання економічної вигоди.

Отже, суттєвими ознаками доходу для ДВНЗ, відповідно до МСБОДС є: надходження не лише «економічних вигід», а й і/або «потенціалу корисності» (через отримання соціально-економічного ефекту); таке надходження відбувається протягом звітного періоду (що передбачає використання методу нарахування); у результаті цього надходження відбувається зростання чистих активів та/або збільшення власного капіталу (за виключенням внесків власників) [2, 33].

Щодо класифікації доходів ДВНЗ, то вважаємо, що вона повинна бути пов'язана з видами їхньої діяльності, внаслідок якої вони виникають. Хоча представлення екстраординарних статей заборонене МСБОДС [176], науковці наголошують на тому, що принципи та методика обліку надзвичайних подій

набувають все більшої значимості в економічній науці й практиці у зв'язку з явними тенденціями до їх зростання як у всьому світі, так і в Україні зокрема [142, 38].

Крім того, вищезазначені доходи є основними джерелами забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ (Додаток Л, рис. Л.1).

Доходи ДВНЗ поділяють на доходи ЗФ та доходи СФ, що списуються в кінці року на результат виконання кошторису відповідно за ЗФ і СФ, результати за якими після закінчення року відносяться на рахунок 43 «Результати виконання кошторисів» (431 «Результат виконання кошторису ЗФ», 432 «Результат виконання кошторису СФ») (Додаток К, табл. К.9 та табл.К.13).

Визнання доходів ДВНЗ у національній та міжнародній практиці має відмінності. Нормативною базою ДС не встановлено умови визнання доходу від надання послуг, у той час як у міжнародній практиці відділяють умови визнання доходу від необмінних операцій та від операцій обміну, які подано в Додатку Л (табл. Л.2, табл. Л.3).

Згідно з МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [157] визнання доходу відбувається наступним чином: надходження активів від необмінної операції визнається доходом, за винятком випадку, коли одночасно визнаються зобов'язання; якщо в обмін на надходження активів від необмінної операції виконуються зобов'язання, то зменшується балансова вартість визнаних зобов'язань та визнається сума доходу, що дорівнює такому зменшенню.

Результат надання послуг згідно з МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [157] можна достовірно оцінити, якщо виконуються такі умови: можна достовірно оцінити суму доходу; існує ймовірність надходження до СГ економічних вигод або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією; можна достовірно оцінити етап завершеності операції на звітну дату; можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення.

Доходи, отримані ДВНЗ внаслідок надання платних послуг, належать до власних надходжень та визнаються доходами в періоді їх нарахування, якщо є впевненість в надходженні економічних вигод або потенціалу корисності (соціально-економічного ефекту). Тобто, свідченням того, що такі доходи визнано,

не є надходження грошових коштів на банківський рахунок чи в касу. При цьому, фінансове забезпечення (асигнування) з бюджету визнається доходом ДВНЗ за касовим методом – у період отримання на реєстраційний рахунок.

Разом з тим ДВНЗ фінансово забезпечуються в основному за рахунок асигнувань ДБ на підготовку спеціалістів згідно з контрольними цифрами прийому, підвищення кваліфікації, реалізації цільових освітніх програм.

В меншій мірі ДВНЗ вдається самостійно залучити фінансові ресурси у вигляді надходжень від господарської та/або виробничої діяльності, плати за оренду майна, надходження від реалізації майна, благодійних внесків, грантів та дарунків, коштів, отриманих для виконання доручень від підприємств, організацій, інших РБК чи фізичних осіб, надходження коштів на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, надходження позик міжнародних фінансових організацій. Відповідно до ст. 13 БКУ власні надходження БУ, в тому числі ДВНЗ, поділяються на дві групи, які детально відображено на рис.Л.2 Додатку Л.

Доходи ДВНЗ, які вони отримують за рахунок асигнувань загального та спеціального фондів ДБ та/або МБ та власних надходжень обліковуються на рахунках класу 7 «Доходи» (рис.2.7).

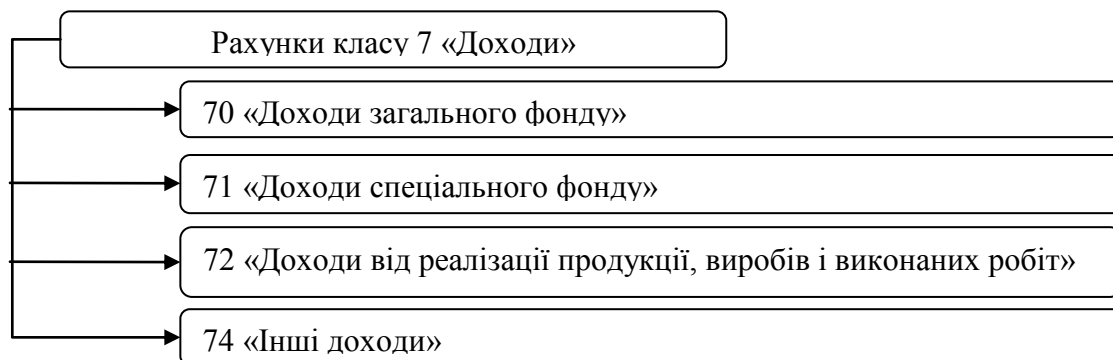


Рис. 2.7. Рахунки класу 7 «Доходи», на яких обліковуються доходи ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [192, 156 - 158].

Однак, щодо аналітичного обліку джерел фінансового забезпечення ДВНЗ, то необхідно звернути увагу на субрахунки рахунків 7 класу «Доходи» [192, 156-158]. З урахуванням специфіки діяльності ДВНЗ пропонується наступне виокремлення субрахунків рахунків 7 класу з метою удосконалення, зокрема деталізації аналітичного обліку джерел фінансового забезпечення функціонування вищих

навчальних закладів державної та комунальної власності та їх оптимізації, що подано в табл. 2.5.

На реалізацію положень Наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [181; 220], який набирає чинності з 01.01.2015 р., аналогічні за призначенням субрахунки сформовано до рахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів» (Додаток К, табл. К.14).

Таблиця 2.5

Характеристика аналітичних рахунків обліку джерел фінансового забезпечення діяльності ДВНЗ

Номер та назва рахунку	Призначення субрахунку	
70 «Доходи загального фонду»	701 «Асигнування із державного бюджету на видатки установи та інші заходи»	701.1 «Капітальні вкладення [*] »
		701.2 «Наукова діяльність»
		701.3 «Інші надходження»
		701.4 «Освітня діяльність (за галузями знань)»
	702 «Асигнування із місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи»	
71 «Доходи спеціального фонду»	711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги»	711.1 «Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)»
		711.3 «Спортивні секції, змагання»
		711.4 «Курси вивчення іноземних мов»
		711.5 «Заочне відділення»
		711.6 «Контракти з аспірантами та здобувачами»
		711.7 «Додаткові освітні послуги понад затверджене педагогічне навантаження (консультації, прездачі, комісії)»
		711.8 «Довузівська підготовка»
		711.9 «Контракт студентів стаціонару»
		711.10 «Плата за дипломи»
		711.11 «Послуги комп'ютерних лабораторій»
		711.12 «Послуги культурно-мистецького центру»
		711.13 «Транспортні послуги»
		711.14 «Послуги видавництва ДВНЗ»
		711.15 «Нічний абонемент в науковій бібліотеці ДВНЗ»
		711.16 «Сертифікатні програми»
		711.17 «Оренда»
	712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»	
	713 «Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду» (Асигнування спецфонду з бюджету (в тому числі на виконання БП) ^{**}	
	714 «Кошти батьків за надані послуги»	
	715 «Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду»	
	716 «Доходи за витратами майбутніх періодів»	
72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт»	721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень»	
	722 «Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств»	
	723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами»	
74 «Інші доходи»	741 «Інші доходи бюджетних установ»	

Джерело: розроблено автором

^{*}курсивом та ^{**} в дужках пропозиції автора по внесенню змін до назв рахунків та субрахунків.

Як зазначалося, в основі методики визначення доходів бюджетних установ – впевненість та достовірність оцінки економічної вигоди за результатами освоєння бюджетного фінансового забезпечення (в міжнародній практиці обліку діяльності урядових структур – «потенційної економічної вигоди»).

З урахуванням завдань та умов господарської діяльності ДВНЗ для оцінки результативності використання цільових коштів доцільно використовувати поняття «соціально-економічний ефект». За критеріями достовірності її отримання необхідно уніфікувати методи бухгалтерського обліку доходів та витрат з урахуванням аналітичних субрахунків за джерелами фінансового забезпечення: 1) асигнування загального фонду (надходження цільових коштів) з Державного та/або місцевих бюджетів (рахунок 70, субрахунки 701–702, рахунок 80) – за касовим методом; 2) асигнування спеціального фонду (спеціальні надходження з бюджету) на виконання цільових бюджетних програм (субрахунки 713 та 813) – за касовим методом; 3) спеціальні власні надходження за надання платних послуг (рахунки 71, 81, 82, субрахунок 711) – за методом нарахування; 4) інші надходження, в тому числі отримані шляхом фандрайзингу (рахунки 72, 74) – за методом нарахування.

Крім цього, у кредит субрахунків 701 і 702 записуються не лише суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки, передбачені кошторисом, а й суми виявлених лишків матеріалів і грошей у касі та безоплатно одержані матеріали. Аналогічний порядок обліку виявлених лишків за коштами СФ, які обліковуються на рахунку 711. Також під час обліку доходів, отриманих у вигляді асигнування, виокремлення зазначених рахунків не менш важливе, як при обліку доходів від надання платних послуг, неосновної діяльності. Це пов'язано з тим, що детальний аналіз інформації про доходи від такої діяльності НЗ може вказати на потенційні резерви збільшення таких доходів на рівні ДВНЗ та покращити їхню ФС. Кореспонденцію рахунків з обліку доходів ДВНЗ в розрізі загального і спеціального фондів відображено у Додатку К (табл. К.9 та табл. К.13).

На основі результатів аналітичного обліку джерел фінансового забезпечення ДВНЗ формується фінансова звітність НЗ. Тому саме від точності та своєчасності

здійснення обліку всіх видів доходів ВНЗ залежить їхня ФС. Однак, не лише доходи забезпечують реалізацію всіх функцій ДВНЗ. Важливе значення належить і раціональному розподілу та використанню отриманих і зароблених коштів.

ДВНЗ у процесі надання нематеріальних освітніх послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат СПД. Існують різні тлумачення терміну «видатки», які узагальнено в табл. Л.4 Додатку Л. На наш погляд, найбільш правильним є трактування цієї економічної категорії БКУ, який розглядає видатки як кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум [44].

Однак, доцільно зауважити, що для ДВНЗ, як СГДС характерним є здійснення не лише видатків, а й витрат (табл. Л.6 Додатка Л), які відображаються у звіті за умови достовірної їх оцінки та коли відбувається вибуття активу або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу. Оскільки ДВНЗ, виходячи зі специфіки своєї діяльності, можуть отримувати асигнування на виконання БП, то відповідно крім видатків та витрат для них актуальним буде використання економічного терміну «затрати». Тому, на нашу думку, доцільно чітко розмежовувати вищезазначені категорії, які характеризують розподіл та використання фінансових ресурсів ДВНЗ. Так, видатки необхідно використовувати для операцій, що фінансово забезпечуються виключно з бюджетів, витрати – для операцій госпрозрахункового характеру, «затрати» – для відображення обсягів та структури ресурсів, що забезпечують виконання БП, затверджуються паспортом програми в грошових і натуральних вимірниках. Крім того, автором підтримується позиція професора С.В. Свірко щодо трактування вищезазначених економічних категорій [266, 245]:

- витрати – зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил СГ;
- затрати – грошовий вираз використаних та фактично чи умовно зменшених продуктивних сил для виробництва або створення певного продукту;

- видатки – загальна сума використаних коштів за період для забезпечення господарської діяльності СГ. В обліковій практиці БУ, в тому числі ДВНЗ, видатки поділяються на касові і фактичні.

Запропоновані визначення враховують як загальноекономічні позиції і категорії, так і облікові поняття та елементи. Урахування основних моментів господарської діяльності на юридичному просторі України відповідає умовам відбудови та подальшого становлення вітчизняної економічної, а отже і облікової, термінології та термінології бухгалтерського обліку виконання кошторису зокрема. Запропоноване уточнення облікової термінології С.В. Свірко забезпечить удосконалення понятійно-категоріального апарату теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку в БУ, а отже, і удосконалення власне методології, теорії та методики бухгалтерського обліку виконання кошторису ДВНЗ.

Актуальним питанням на предмет відповідності міжнародній обліковій практиці є як економічна сутність видатків (витрат, затрат), так і їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. При цьому видатки обліковуються та визнаються у звітності як за касовим методом (у момент їх оплати), так і за методом нарахування (у період їх фактичного здійснення) [288, 652]. В свою чергу, в міжнародних стандартах для обліку витрат основним є принцип нарахування, який ґрунтується на відображенні їх по мірі виникнення, а не по мірі фактичного отримання або виплати грошових коштів. Використання цього принципу передбачає: відображення операції в звітності того періоду, в якому вона була проведена; визнання операції на момент її здійснення; формування інформації про зобов'язання до отримання, а не тільки про фактично проведені платежі та отримані доходи.

З метою відображення в обліку видатки ДВНЗ поділяються на: 1) у розрізі кодів економічної класифікації витрат бюджету [223]: поточні і капітальні; 2) залежно від джерел покриття: витрати загального і спеціального фондів; 3) залежно від етапу руху бюджетних коштів: касові і фактичні; 4) оплатні (здійснені в обмін на товар або послугу) і неоплатні або одnobічні (заробітна плата, харчування, медикаменти).

Крім цього, необхідно зауважити, що фактичні видатки ДВНЗ, як правило, не збігаються з касовими ні в часі, ні в сумі, і часто менші за касові. Прикладами є списання витрачених матеріалів, врахована сума ПДВ при придбанні матеріалів, нарахована заробітна плата, внески до соціальних фондів тощо. Таке поєднання протилежних методів пояснюється жорстким обмеженням у витрачанні коштів ДВНЗ і суцільним контролем з боку держави за їх використанням. Облік касових видатків забезпечує інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. Кореспонденція рахунків з обліку видатків, окремих видів витрат та власного капіталу (фінансових результатів виконання кошторису) ДВНЗ в розрізі загального та спеціального фондів відображена в додатку К табл. К.10 – К.13 дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису ДВНЗ в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами.

В умовах налагодженого контролю за формуванням видатків органи ДКСУ ввели у функціонування в реальному режимі часу автоматизовану систему «Казна – видатки», що надає можливість відмовитися від обліку касових видатків в БУ, в тому числі ДВНЗ.

Касові видатки за звітний період розраховуються:

$$Kв = 3п + П - 3к, \quad (2.1)$$

де 3п – залишки грошових коштів ДВНЗ на початок року;

П – сума грошових коштів, перерахованих за рік;

3к – залишки грошових коштів ДВНЗ на кінець року.

Фактичні видатки – це результат обчислень:

$$\Phiв = Kв - (3Кк - 3Кп) + (3Мк - 3Мп) + (3Дк - 3Дп) + (Пок - Поп), \quad (2.2)$$

де 3Кп, 3Кк – заборгованість кредиторська на початок і кінець року;

3Мп, 3Мк – залишки по рахунках матеріалів на початок і кінець року;

3Дп, 3Дк – заборгованість дебіторська на початок і кінець року;

Поп, Пок – залишки по рахунках підзвітних осіб на початок і на кінець року [288, 654 - 656]. Щодо бухгалтерського обліку видатків (витрат, затрат) ДВНЗ, то він здійснюється на основі використання рахунків 8 класу «Витрати» (рис.2.8).

Облік видатків (витрат, затрат) ДВНЗ як касових, так і фактичних, ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету (Додаток Л, рис.Л.4).

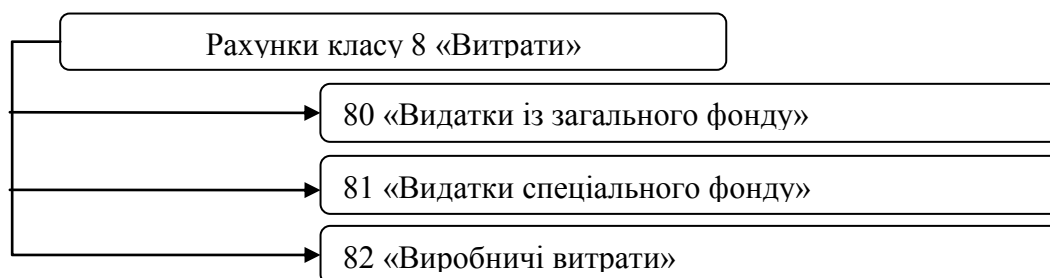


Рис. 2.8. Рахунки класу 8 «Витрати», на яких обліковуються витрати (видатки) ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [192, 156-158].

З урахуванням специфіки діяльності ДВНЗ пропонується таке виокремлення субрахунків рахунків 8 класу з метою удосконалення, зокрема деталізації аналітичного обліку видатків (витрат, затрат) діяльності ДВНЗ, яке представлено у табл. 2.6.

Крім цього, на реалізацію положень Наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі», який набирає чинності з 01.01.2015 р., аналогічні за призначенням субрахунки сформовано до рахунку 8111 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» (Додаток К, табл. К.15).

Відтак, облік видатків та витрат ДВНЗ ведеться на основі бухгалтерського (фінансового) обов'язкового обліку, а облік затрат – управлінського обліку, який відповідно до чинного законодавства здійснюється за бажанням керівника СГ. Вважаємо застосування механізму управлінського обліку необхідним для облікового забезпечення фінансової стійкості НЗ і пропонуємо його використання при обліку усіх базових складових досліджуваної категорії для ДВНЗ [112].

Відповідно до вищезазначених тверджень і трактування сутності фінансової стійкості ДВНЗ (п. 1.2) можемо стверджувати, що її високий рівень забезпечуватиметься за наявності достатньої кількості фінансових ресурсів (Додаток Л, рис.Л.1) для фінансового забезпечення видатків (Додаток Л, рис.Л.4).

Щодо фінансових результатів діяльності ДВНЗ, то вони відображають виконання НЗ покладених на них державою зобов'язань, зокрема, надання якісних освітніх послуг. Саме тому в кінці року ДВНЗ розраховують фінансовий результат за ЗФ та СФ (профіцит «+», дефіцит «-») шляхом відповідного списання всіх доходів (асигнувань та власних надходжень) і видатків (витрат, затрат). Визначені залишки на відповідних рахунках і будуть кінцевим показником діяльності.

Таблиця 2.6

Характеристика аналітичних рахунків обліку видатків (витрат, затрат) діяльності ДВНЗ

Номер та назва рахунку	Призначення субрахунку	
80 «Видатки із загального фонду»	801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи»	801.1 «Капітальні вкладення»*
		801.2 «Наукова діяльність»
		801.3 «Стажування за кордоном»
		801.4 «Освітня діяльність (за галузями знань)»
	802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи»	
81 «Видатки спеціального фонду»	811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги»	811.1 «Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)»
		811.2 «Громадські роботи»
		811.3 «Спортивні секції, змагання»
		811.4 «Курси вивчення іноземних мов»
		811.5 «Заочне відділення»
		811.6 «Контракти з аспірантами та здобувачами»
		811.7 «Додаткові освітні послуги понад затверджене педагогічне навантаження (консультації, перездачі, комісії)»
		811.7а «Консультації з тестування»
		811.8 «Довузівська підготовка»
		811.9 «Контракти студентів стаціонару»
		811.10 «Витрати на дипломи»
		811.11 «Послуги комп'ютерних лабораторій, УАРНЕТ»
		811.12 «Послуги культурно-мистецького центру»
		811.13 «Транспортні послуги»
		811.14 «Послуги видавництва ДВНЗ»
		811.15 «Нічний абонемент в науковій бібліотеці ДВНЗ»
		811.16 «Сертифікатні програми»
		811.17 «Оренда»
	812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень»	812.1 «Благодійні кошти фізичних осіб»
		812.2 «Благодійні внески юридичних осіб»
		812.3 «Стипендія Облдержадміністрації», «Стипендія Кабміну»
	813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду» (Витрати ДВНЗ на виконання БП)**	
82 «Виробничі витрати»	821 «Витрати виробничих (навчальних) майстерень»	
	822 «Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств»	
	823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами»	
	824 «Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв»	
	825 «Витрати на заготівлю і переробку матеріалів»	
	826 «Видатки до розподілу»	

Джерело: розроблено автором

**курсивом та ** в дужках пропозиції автора по внесенню змін до назв рахунків та субрахунків.

В міжнародній практиці застосовують в цьому випадку поняття надлишок (дефіцит) у результаті звичайної діяльності – різницю, яка залишається після вирахування витрат, що виникають у результаті звичайної діяльності. При цьому показник, що одержують, коригують на фінансовий результат від надзвичайних подій, визначаючи таким чином чистий надлишок або дефіцит. Тобто в цьому випадку і вітчизняна, і міжнародна практика обліку збігаються, визначаючи залишки на рахунках фінансового результату не як прибуток для розширеного виробництва та споживання, а як індикатор раціональності бюджетного фінансового забезпечення, а також ефективності використання отриманих бюджетних коштів [288, 658].

В свою чергу, структура фінансового результату БУ, в тому числі ДВНЗ, в Україні має свої особливості, які подано на рис. Л.3 (Додаток Л).

До того ж, фінансові результати визнаються й розкриваються у формах фінансової звітності ДС. У той час, як у Плані рахунків бухгалтерського обліку БУ такий результат має назву «результат виконання кошторису», у Порядку складання річних фінансових звітів за звітний рік установами та організаціями, які отримують кошти ДБ або МБ [83] він позиціонується як «фінансовий результат», «фінансові результати діяльності», а також «фінансовий результат виконання кошторису». Оскільки фінансовий результат не є показником ефективності діяльності ДВНЗ (чим менша його сума, тим краще), пропонуємо для всебічного вивчення результатів діяльності проводити більш детальний аналіз його складових (доходів, видатків (витрат, затрат), про що зазначалося вище.

При цьому доходи та витрати визнаються у більшості випадків за принципом нарахування. Сформована за принципом нарахування фінансова звітність містить інформацію не тільки про минулі операції, а й ті, що пов'язані з виплатою й отриманням грошових коштів в майбутньому (що, безперечно, сприятиме обґрунтованому прийняттю економічних рішень її користувачами).

Використання цього принципу дозволяє відображати доходи і видатки (витрати) по мірі виникнення споживання та економічних вигод. Він дає повну інформацію про активи і зобов'язання та відкриває додаткові можливості складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість ДВНЗ. На думку В.М. Метелиці,

переваги методу нарахувань засвідчують його пріоритетність в розробці та практичному застосуванні національних стандартів обліку та звітності [152].

Однак, у системі обліку методом нарахування є один принциповий недолік, що стримує його застосування більшістю країн – складність і трудомісткість. Тому метод нарахувань повинен бути чітко регламентованим. Крім цього, в процесі реформування бухгалтерського обліку відповідно до методу нарахування виникають проблемні групи питань, які слід розв'язати: доходи і видатки, оцінка нефінансових (основні засоби, запаси та видатки з попередньою оплатою) і фінансових активів, оцінка за ринковою вартістю, оцінка за первісною вартістю. При касовому методі обліку таких проблем у принципі не виникає. Єдина проблема – переоцінка коштів в іноземній валюті, але вона цілком розв'язувана, тому що курси валют фіксуються офіційно і відповідно змінюються залишки [288, 656].

Як зазначалося вище застосування в бухгалтерському обліку базових складових ФС навчальних закладів принципу нарахування та відповідності доходів та витрат передбачає поступовий перехід від касового принципу до принципу нарахування. Принцип нарахування є основоположним в МСБОДС і обов'язковість його запровадження у національній практиці ведення бюджетного обліку закріплено нормативними документами світового рівня [143; 144; 266]. Отже, формування НП(С)БОДС на основі МСБОДС без прийняття за їх основу принципу нарахування є неможливим. Звернімося до характеристики цього принципу та альтернативного підходу – касового принципу (відповідні похідні (інколи в спеціалізованій літературі подаються як аналоги) – метод нарахування та касовий метод).

Світова облікова теорія та методологія визначає вказані методи/принципи як альтернативні [266]: касовий метод обліку (cash basis accounting) передбачає відображення доходів в момент їх отримання, а витрати – в момент їх здійснення; згідно методу нарахування (accrual basis) доходи и витрати визнаються в момент їх виникнення. Оскільки касовий метод передбачає реєстрацію всіх подій в обліку відповідно до руху грошових коштів, а метод нарахування – визнання всіх операцій у момент їх виникнення (в момент виникнення або зміни вартості активів або зобов'язань), така протилежність підходів спричиняє різницю при визначенні

фінансового результату. Так за умов застосування касового методу доходи ототожнюються з грошима, що надійшли до суб'єкту, витрати – витраченими грошовими коштами, а тому фінансовий результат прирівнюється до зміни суми грошових коштів унаслідок їх руху. За методом нарахування фінансовий результат визначається різницею нарахованих попередньо пов'язаних в обліку причинно-наслідковим зв'язком доходів та витрат за певними періодами, при цьому:

$$Д = ГКн - ПСгкод + КСгкод \quad (2.3),$$

де Д – доходи;

ГКн – грошові кошти, що надійшли впродовж фінансового року;

ПСгкод – початкове сальдо грошових коштів до отримання (від дебіторів);

КСгкод – кінцеве сальдо грошових коштів до отримання (від дебіторів);

$$В = ГКс - ПСгкск + КСгкск \quad (2.4),$$

Де В – витрати;

ГКс – грошові кошти, сплачені впродовж фінансового року;

ПСгкск – початкове сальдо грошових коштів до сплати (кредиторам);

КСгкск – кінцеве сальдо грошових коштів до сплати (кредиторам);

Отже, застосування касового методу нівелює економічну сутність не тільки доходів та витрат, але й фінансових результатів; в той же час застосування в обліку методу нарахування сприяє відтворенню реальної характеристики доходів як джерел збільшення чистої вартості активів, витрат як фактору зменшення чистої вартості активів, а отже, і фінансових результатів як похідної від двох вказаних показників.

В цілому, альтернативність вказаних методів проявляється в сукупності таких ознак (табл.2.7).

Таким чином, як видно з табл.2.7, головною відмінністю касового методу обліку й обліку за методом нарахування виступає момент визнання операції або момент її реєстрації. Зауважимо, що в процесі створення МСБОДС було опрацьовано не тільки касовий метод та метод нарахування, а також їх модифіковані версії, які застосовувались у практиці вітчизняного бюджетного обліку [266].

Загальна характеристика модифікованих методів обліку полягає у наступному:

- модифікований касовий метод надає можливість реєстрації не тільки операцій з надходження та вибуття грошових коштів суб'єктів обліку, але й інших активів і зобов'язань, для реєстрації яких уводяться додаткові рахунки (прикладом виступає метода існуючого бухгалтерського обліку виконання ДБ та МБ України).

- модифікований метод нарахувань передбачає реєстрацію операцій при здійсненні, тобто доходи й видатки нараховуються, а активи й зобов'язання визнаються при здійсненні операції. Особливість цього методу полягає в тому, що при ньому не нараховується амортизація, нефінансові активи відразу після придбання списуються на видатки (прикладом виступає метода існуючого бухгалтерського обліку виконання кошторисів в Україні).

Таблиця 2.7

**Основні відмінності методу нарахування та касового методу
бухгалтерського обліку**

Метод нарахування	Касовий метод
Доходи визнаються в момент їх виникнення, яке може відбуватись до і після їх отримання	Доходи визнаються в момент їх отримання, яке може відбуватись до і після виникнення доходів
Витрати визнаються в момент їх фактичного здійснення, яке може передувати або слідувати витрачання грошових коштів	Витрати визнаються в момент витрачання грошових коштів, якому може передувати фактичне їх здійснення або слідувати за ним
Фінансова звітність зіставляє доходи з понесеними за рахунок цих доходів витратами, а отже більш точно відображає результати їх діяльності	Фінансова звітність відображає доходи та витрати за угодами, що були остаточно реалізовані, а не коли реально виникли доходи та здійснено витрати
Активи й зобов'язання, крім грошових коштів, у бухгалтерському обліку не відображаються	Активи й зобов'язання в обліку відображаються; списання активів на видатки здійснюється пропорційно протягом усього терміну корисної служби, шляхом нарахування зносу.
Дебіторська заборгованість фіксується в обліку, якщо оплата не отримана по факту реалізації	Дебіторська заборгованість не фіксується
Кредиторська заборгованість фіксується в обліку, якщо оплата не здійснена по факту закупівлі	Кредиторська заборгованість не фіксується
Доходи і витрати фіксуються повністю, при одночасному обліку часткових надходжень та виплат, що здійснюються протягом тривалого часу	Відсутній механізм відстеження часткових виплат

Джерело: [144; 266; 334].

Світова облікова практика свідчить про адаптаційну роль модифікованих методів обліку в процесі переходу від касового методу до методу нарахувань. Узагальнення її положень надали змогу сформувати такі недоліки та переваги вказаних останніх методів обліку (табл.2.8). Доцільно зазначити, що усе більше країн, що раніше використовували при складанні звітності ДС касовий метод або

різні модифіковані методи обліку, стали визнавати перевага методу нарахування й переходити на його застосування [266; 334] (Додаток Л, табл. Л.6).

Таблиця 2.8

Переваги і недоліки касового методу та методу нарахування

	Касовий метод	Метод нарахування
П Е Р Е В А Г И	<ul style="list-style-type: none"> - простота в застосуванні сприяє простоті формування звітності, що дозволяє забезпечити своєчасність її складання, вірогідність і порівнянність; - дозволяє оцінювати відповідність видатків бюджетним асигнуванням; - не вимагає високої кваліфікації фахівців, що здійснюють ведення бухгалтерського обліку. 	<ul style="list-style-type: none"> - реєстрація або визнання видатків у момент їх здійснення; - облік усіх ресурсних потоків, у тому числі й тих, які не приводять до виникнення касових потоків, але впливають на вартість послуг (амортизація); - можливість одержання інформації про стан активів і пасивів; - можливість роздільного обліку руху грошових коштів і юридичних зобов'язань, пов'язаних з ним, але неузгоджених у тимчасовому періоді (одержання коштів і право на одержання коштів; виплата коштів і юридичне зобов'язання виплатити кошти); - можливість обліку некасових операцій, таких як взаємозаліки, створення й погашення кредиторської заборгованості.
Н Е Д О Л І К И	<ul style="list-style-type: none"> - суб'єктивність при визначенні моменту реєстрації або визнання операції; - обмеженість охоплення операцій касовими потоками поточного звітного періоду; - обмеженість обліку й звітності використання коштів, неприйняття необхідності обліку й звітності в сфері керування фінансами; - нездатність задовольнити потреба в інформації з активів, зобов'язань і щодо впливу поточного споживання активів на запаси; - проблема ідентифікації боргових зобов'язань при наявності кредиторської й дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду; - можливість використання тільки з метою короткострокового бюджетного контролю; - невідповідність цілям моніторингу якості й ефективності діяльності органів державної влади й оцінки результативності реалізованих програм. 	<ul style="list-style-type: none"> - складність процесу бухгалтерського обліку; - за умов відсутності чіткої регламентації, існує можливість виникнення ускладнень з визначенням терміну визнання доходів, витрат, діапазону активів та зобов'язань, переліку довгострокових фінансових ресурсів.

Джерело: [144; 265; 266; 334].

Зважаючи на визначені недоліки методу нарахування, запровадження вказаного принципу в облікову практику ДВНЗ з метою забезпечення їхньої ФС потребує вирішення таких завдань: автоматизації системи бухгалтерського обліку; чіткої

регламентації порядку обліку доходів, витрат та видатків, а також інших об'єктів обліку.

Що ж до звітності ДВНЗ, в якій відображено основні результати їхньої діяльності, то до основних її складових, на базі яких можна оцінити рівень фінансової стійкості НЗ, належать: баланс (форма №1) та звіт про результати фінансової діяльності (форма №9д, №9м).

ДВНЗ складають бухгалтерський баланс відповідно до Наказу Мініфіну № 44 «Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» [236]. Бухгалтерський баланс ДВНЗ – це звіт про фінансовий стан установи, що відображає її активи, пасиви та капітал на певну дату. За складом статей та будовою баланс ДВНЗ відрізняється від балансів СПД і має на меті не розкриття інформації для інвесторів, а забезпечення контролю та аналізу раціональності використання бюджетних коштів. Склад статей активу характеризує належність НЗ до галузей невиробничої сфери, а склад статей пасиву вказує, що ДВНЗ як БУ функціонують за рахунок асигнувань з ДБ та/або МБ.

В свою чергу, НП(С)БОДС 101 «Подання фінансових звітів» визначає баланс як звіт про фінансовий стан СГДС, який показує на певну дату активи, зобов'язання і власний капітал [51, 473]. Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигід та потенціалу корисності, пов'язаних з його використанням [51, 477]. Відповідно до вищезазначеного стандарту з 01.01.2015 року складання БУ, в тому числі ДВНЗ, Балансу відбуватиметься за формою №1-дс, зокрема Актив включатиме 2 розділи: I – Нефінансові активи, II – Фінансові активи, Пасив – також матиме 2 розділи: I – Власний капітал та фінансовий результат, II – Зобов'язання [51, 21]. Зобов'язання згідно зі стандартом є заборгованістю СГДС, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів СГДС, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності. Воно відображається в балансі ДВНЗ, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Зобов'язання розподіляються на поточні та

довгострокові. Одночасно з відображенням активів та зобов'язань у балансі відображаються власний капітал (частина в активах СГДС, що залишається після вирахування зобов'язань) та фінансовий результат.

Фінансове забезпечення ДВНЗ можна визначити як джерело покриття видатків БУ у вигляді коштів, одержаних з бюджету в межах затверджених асигнувань, тобто в межах планових сум, передбачених кошторисом, які одержуються з бюджету [46, 62]. Граничні розміри фінансового забезпечення із бюджету на рік з розбивкою по кварталах передбачаються в річному розписі доходів і видатків відповідного бюджету в кошторисах доходів і видатків БУ і називаються бюджетними асигнуваннями [46, 65]. В свою чергу, бюджетне асигнування – це повноваження РБК, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [44, п.6 ст.2].

Щоб ДВНЗ виконували свої функції, визначені Положеннями чи Статутами, їм, в першу чергу, необхідний план, в якому повинно бути визначено доходи, які вони мають право отримати протягом бюджетного періоду та відповідні видатки, що будуть здійснені на утримання установ, для забезпечення ними своїх повноважень. Відповідно до п. 1 Порядку № 228 складання, розгляд, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів БУ [238] кошторис ДВНЗ є основним плановим фінансовим документом БУ, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання БУ своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [44, п.30 ст.2, 11].

Кошториси складають самі ДВНЗ, розглядають ГРБК: для установ, що знаходяться на загальнодержавному бюджеті, – міністри чи керівники відомств, на місцевих бюджетах – завідувачі відділами виконкомів місцевих Рад народних депутатів. Кошториси складають згідно з формами, розробленими Мінфіном України для окремих типів установ. За призначенням кошториси поділяють на індивідуальні (кошторис окремого ДВНЗ), загальні (для однотипних установ –

кількох ВНЗ), зведені (об'єднують кілька індивідуальних) та кошториси на централізовані заходи (складають головні розпорядники кредитів для фінансового забезпечення витрат (придбання транспортних засобів, обладнання)).

Форма будь-якого кошторису містить дві частини: «Надходження» та «Видатки та надання кредитів». Враховуючи наявність двох фондів у бюджеті – загального та спеціального, а також необхідність посилення контролю за витрачанням бюджетних ресурсів та їх економією, було визнано за доцільне запровадити дві складові кошторису: 1) загальний фонд (надходження із ЗФ бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання БУ основних функцій); 2) спеціальний фонд (надходження із СФ бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій) [238].

Вважаємо за необхідне розглядати кошторис доходів і видатків (витрат, затрат) ДВНЗ в контексті міжнародної практики, складовими фінансового документу відповідно до якої є: фонд від необмінних операцій (одержання товарів з пільговою ціною, гранти, дарунки, списання боргів, пожертви (благодійні внески)); фонд від обмінних операцій (бартер, оренда, одержання відсотків, роялті, реалізація готової продукції та послуг [95, 98-102].

Для здійснення контролю за відповідністю асигнувань, визначених у кошторисах і планах асигнувань розпорядників, асигнуванням, затвердженим річним розписом призначень відповідного бюджету та помісячним розписом асигнувань ЗФ, органи ДКСУ здійснюють реєстрацію та ведуть облік зведених кошторисів і планів асигнувань розпорядників вищого рівня у розрізі розпорядників нижчого рівня. ГРБК – це БУ в особі їх керівників, які відповідно до ст. 22 БКУ отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень [44, п.18 ст.2]. Для ДВНЗ роль ГРБК виконує міністр МОН України [45, 18 – 21]. Розпорядник бюджетних коштів – це БУ в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету [44, п.47 ст.2]. До таких розпорядників належать, зокрема, обласні управління освіти [45, 18 – 21].

В кошторисах ДВНЗ повинен забезпечуватися суворий режим економії коштів і матеріальних цінностей. Контроль як керівництва ДВНЗ, так і держави в цілому за станом виконання кошторису доходів і видатків БУ, розрахунків з підрядниками здійснюється шляхом порівняння касових і фактичних видатків із сумами одержаного фінансового забезпечення за відповідним кодами економічної класифікації видатків в розрізі постачальників, різних кредиторів, за доцільністю використання виділених коштів згідно з їхнім цільовим призначенням. Таке порівняння дає змогу виявити факти порушення фінансової дисципліни, безпідставного, нецільового використання державних коштів [293].

Господарські операції, які здійснюють ДВНЗ як СГДС, в тому числі операції по виконанню БП, відображаються у бухгалтерському обліку методом їхнього суцільного та безперервного документування. Всі записи обов'язково здійснюються на основі первинних та зведених документів, які оформляються відповідно до вимог, поданих у Додатку М (рис. М.1). Оскільки діяльність ДВНЗ поєднує особливості функціонування БУ та СПД, то вважаємо за доцільне також зіставити принципи обліку та звітності в розрізі непідприємницької та підприємницької діяльності (Додаток М, табл. М.1).

Фінансова звітність ДВНЗ подається органам, до сфери управління яких вони належать відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством – іншим органам та користувачам, зокрема, органам державної статистики. Крім того, на основі вищезазначених особливостей діяльності ДВНЗ та її обліку формується фінансова звітність, яка в ДС надає інформацію, корисну для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей [198].

Форми фінансової звітності ДВНЗ, органів ДКСУ з виконання бюджетів усіх рівнів і кошторисів видатків та порядок їх заповнення встановлюються ДКСУ та затверджуються відповідним наказом [210, ст.11; 223]. Перелік квартальної фінансової та бюджетної звітності, довідок, які надають ДВНЗ контролюючим органам, подано в Додатку М (табл.М.2).

Утруднюють узагальнення інформації по обліковому забезпеченню фінансової стійкості ДВНЗ за даними фінансової звітності такі моменти: відсутність уніфікованих підходів до періодичності закриття доходів та видатків (витрат, затрат) у формах звітності; концептуальні відмінності в методах визнання складових фінансового результату від реалізації бюджетного фінансового забезпечення.

Проте найбільша проблема, на думку Н. М. Позняковської [202], полягає у методі обліку доходів, видатків (витрат, затрат) та фінансових результатів, як базових складових фінансової стійкості ДВНЗ за підсистемами обліку (табл.2.9).

Таблиця 2.9

Методи обліку базових складових фінансової стійкості ДВНЗ за підсистемами обліку

Підсистеми обліку	Методи обліку									
	Доходів		Видатків		Витрат		Затрат		Фінансових результатів	
	Касовий	Нарахування	Касовий	Нарахування	Касовий	Нарахування	Касовий	Нарахування	Касовий	Нарахування
Бухгалтерський облік	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
В тому числі:										
Фінансовий облік	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Управлінський облік	+	-**	+	-	+	-	+	-	+	-

Джерело: розроблено автором.

*»+» - використовується, ** «-» - не використовується.

Крім цього, облік доходів ЗФ кошторисів установ здійснюється за касовим методом. Для обліку доходів СФ застосовують і касовий метод, і метод нарахування. Видатки відображаються у бухгалтерському обліку установи у момент їх виникнення незалежно від сплати грошових коштів (метод нарахування).

Як відомо, використання у вітчизняній практиці різних методів обліку доходів, видатків і витрат ставить під сумнів достовірність інформації, що міститься у фінансовій звітності ДВНЗ. Перехід вітчизняного обліку до методу нарахування дасть змогу відображати доходи, видатки та витрати по мірі виникнення економічних вигод і по мірі споживання, що сприяє складанню прогнозу впливу господарських операцій на ФС. Як свідчить досвід країн-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) [116], збільшується

корисність фінансової звітності для управлінського персоналу за рахунок надання повнішої інформації про державні активи та зобов'язання, забезпечується точніше калькулювання послуг, зменшується ризик шахрайств та викривлення звітності.

Таким чином, питання впровадження БКУ, реформування бухгалтерського обліку діяльності ДВНЗ потребують поглибленої аналітики за рахунками обліку доходів (асигнувань з ДБ та/або МБ України, власних надходжень, в тому числі за рахунок фандрайзингу) та видатків (витрат, затрат). Вищезазначені пропозиції роблять можливими проведення якісних аналітичних і контрольних процедур за результатами діяльності ДВНЗ в розрізі використання бюджетних асигнувань і власних коштів, що в цілому сприятиме забезпеченню їх ФС в умовах реформування вітчизняної економіки.

2.3. Управлінський облік у забезпеченні фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності

В сучасній економічній системі облікова інформація в середньому впливає на 88-90 % управлінських рішень як на макро-, так і на мікрорівнях, відображаючи господарські процеси у вигляді натуральних і вартісних показників.

Високий суспільний пріоритет ВО і необхідність зниження ціни соціальної помилки управлінських рішень обумовлює потребу в зміні усталених підходів до управління ДВНЗ. З огляду на це, для обліково-аналітичного забезпечення своєї фінансової стійкості НЗ мають ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення щодо формування своїх доходів (за рахунок асигнувань із ДБ та/або МБ та власних надходжень відповідно до чинного законодавства) та раціонального розподілу й здійснення видатків (витрат, затрат).

Управління ДВНЗ передбачає формування відповідної інформаційної системи, з використанням даних якої управлінські рішення будуть обґрунтовані. За такого підходу управлінський облік в забезпеченні фінансової стійкості ДВНЗ – це частина

інформаційної системи, функціонування якої забезпечує формування релевантної інформації, придатної для використання на всіх рівнях управління, відповідно до повноважень керівників цих рівнів, спрямованих на підвищення якості освіти.

Основними завданнями управлінського обліку з метою забезпечення достатнього рівня фінансової стійкості ДВНЗ є:

1) збір, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління ДВНЗ та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо оптимізації процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів навчальних закладів;

2) перевірка законності та доцільності господарських засобів та коштів, ефективне використання майна;

3) підведення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності ДВНЗ в розрізі її видів та структурних підрозділів, які виконують відповідні функції та надають послуги як освітнього, так і неосвітнього характеру, центрів відповідальності;

4) складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для керівників ДВНЗ, а також інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зміст звітів може змінюватися залежно від цільового призначення і посади управління, для якого вони призначені;

5) раціональне калькулювання собівартості надання послуг освітнього та неосвітнього характеру; розробка планів (прогнозів) на короткий і тривалий періоди залежно від рівня організації діяльності.

Термін «управлінський облік» виник у 50-60-ті роки ХХ століття в англomовних країнах. Остаточню професійну сферу сформувалася в 1972 році, коли Національна асоціація бухгалтерів (США) розробила і затвердила стандарт професійних іспитів з управлінського обліку – Certificate of Management Accounting. В Україні цей термін з'явився в 1990-ті разом з першими підручниками західних авторів, хоча сама діяльність, що входить до предмету управлінського обліку, була досить добре розвинена в умовах доринкової радянської економіки [208].

У процесі отримання інформації СГ приділяється значна увага організації бухгалтерського та управлінського обліку [1; 273]. Однак, ведення управлінського обліку, на відміну від бухгалтерського, не є для них обов'язковим. Основна мета використання управлінського обліку полягає у забезпеченні достовірної інформації, яка слугує тільки інтересам ефективного управління, тому рішення про доцільність його впровадження необхідно приймати, виходячи з оцінки співвідношення витрат і вигод від його функціонування.

На сучасному етапі розвитку управлінський облік, який дозволяє отримувати інформацію про доходи і затрати за центрами їх виникнення і відповідальності, а також калькулювати належним чином бюджетні послуги, в ДВНЗ практично відсутній.

Суперечливою є точка зору вітчизняних науковців щодо управлінського та бухгалтерського обліку. Серед основних відмінностей між сучасним трактуванням управлінського обліку та концептуальною основою бухгалтерського обліку такі:

- управлінський облік спрямовано як на поточний період, так і на перспективу, бухгалтерський, навпаки, – реєструє факти і господарські операції, що відбулись;
- управлінський облік не керується принципами НП(С)БО;
- в управлінському обліку зосереджується увага на конкретних сегментах господарської діяльності (на особливостях діяльності окремих підрозділів ДВНЗ, певних сферах ринку і території надання послуг освітнього та неосвітнього характеру, різних рівнях управління тощо), об'єктом бухгалтерського обліку є операції господарської діяльності в цілому;
- управлінський облік, на відміну від бухгалтерського, не є обов'язковим, здійснюється за рішенням керівництва та ін.

Однак з метою отримання деталізованої оперативної інформації з питань оцінки ефективності певних видів (напрямків, підрозділів) діяльності ДВНЗ керівництву НЗ необхідно якісно організувати управлінський облік.

Сучасне бачення функціональної ролі управлінського обліку дещо ширше: управлінський облік як комплексна система планування, обліку та звітності, контролю та аналізу є вагомою інформаційною базою ефективного менеджменту.

Разом з тим, в основі організаційної побудови управлінського обліку – узагальнення облікової інформації за центрами відповідальності (далі – ЦВ) з метою прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Ст. 8 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначає, що підприємство самостійно «розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій» [210].

Міжнародна практика впровадження управлінського обліку виокремлює як його організаційно-економічну складову ЦВ сегменти діяльності, в межах яких встановлено персональну відповідальність менеджера за виконання доведених показників [7; 330].

Також доцільно зазначити, що в економічній літературі немає однозначного трактування сутності поняття «центри відповідальності» та визначення їхніх типів (Додаток Н, табл.Н.1).

В практиці управлінського обліку господарської діяльності в Україні виділяють чотири типи ЦВ: центри витрат, центри виручки (реалізації, збуту), центри прибутку та центри інвестицій (фінансування, постачання). Назва центру характеризує завдання його функціонування. Узагальнений перелік ЦВ з урахуванням нормативного регулювання діяльності юридичних осіб наведено в Додатку Н, табл. Н.2.

Крім того, необхідність використання управлінського обліку для забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ зумовлена вдосконаленням калькуляційної роботи у ВНЗ (правильний розрахунок собівартості освітніх послуг за різними спеціальностями, формами (денна, заочна, вечірня) та термінами (триместр, півріччя, навчальний рік чи весь період 5-6 років) навчання, який значною мірою підвищить якість процедури управління затратами і забезпечить обґрунтованість встановлення цін на освітні послуги); виокремленням обліку за ЦВ (проблематичне здійснення централізованого контролю за ефективністю діяльності усіх численних підрозділів ДВНЗ) та покращенням бюджетування (планування бюджетів ВНЗ (кафедр зокрема) з метою забезпечення їхньої ФС).

В сучасних умовах функціонування ДВНЗ для успішної реалізації управлінських рішень щодо забезпечення їхньої ФС на основі інформації підсистеми управлінського обліку НЗ необхідно створити сегментарний облік за ЦВ, що дозволить підвищити відповідальність керівників конкретних підрозділів ДВНЗ за оптимізацією власних надходжень та ефективним використанням асигнувань з бюджету.

Мета обліку за ЦВ полягає у задоволенні інформаційних потреб внутрішнього управління ДВНЗ, що дає можливість оперативно контролювати затрати та результати діяльності на різних рівнях управління.

За результатами дослідження І.М. Хахонової необхідно зазначити, що облік за ЦВ можливо здійснювати за наявності таких умов:

- установа здійснює свою діяльність як єдине ціле;
- управлінський облік функціонує паралельно з традиційною системою бухгалтерського обліку;
- в установі чітко визначені сфери відповідальності [312, 54].

Назва центру характеризує завдання його функціонування. Що ж до ЦВ у ДВНЗ, то ними вважаються їхні структурні підрозділи.

Так Н.О. Наумова виділяє такі три типи ЦВ у структурі ДВНЗ: центр інвестицій (ректорат ДВНЗ); центри витрат (структурні підрозділи, що забезпечують навчальний процес ДВНЗ); центри прибутку (структурні підрозділи, що здійснюють підприємницьку діяльність) [163, 10-12].

Однак, виокремлення центру прибутку для ДВНЗ є некоректним. Тому, беручи до уваги специфіку їхньої діяльності, та з метою забезпечення ФС навчальних закладів вважаємо за доцільне розглядати такі ЦВ, як: ЦВ «Цільове фінансове забезпечення з бюджету», ЦВ «Отримані кошти від фандрайзингу», ЦВ «Затрати», ЦВ «Результативність фінансового забезпечення». Інформаційний зв'язок між центрами відповідальності ДВНЗ в розрізі їхніх видів діяльності відображено на рис.2.9.

Крім того, слід урахувати, що під терміном «затрати» розуміються профінансовані витрати або касові видатки. Основними критеріями виділення ЦВ

для структурного підрозділу є вплив діяльності такого підрозділу на затрати (фінансове забезпечення, результат), що визначає формування фінансової стійкості ДВНЗ. Так до центру відповідальності «Затрати» пропонується зарахувати кафедри та деканати, «Цільове фінансове забезпечення з бюджету» – бухгалтерію, кафедри (які мають субрахунки), «Результативність фінансового забезпечення» – фінансово-плановий відділ.

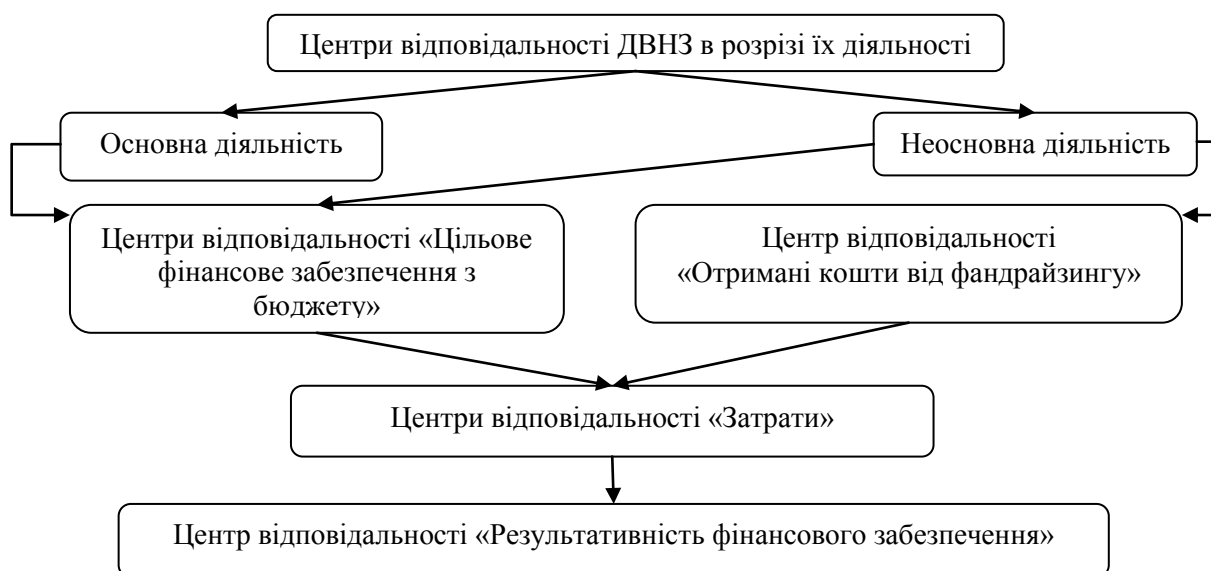


Рис.2.9. Інформаційний зв'язок між центрами відповідальності ДВНЗ в розрізі їхніх видів діяльності

Джерело: розроблено автором.

З урахуванням міжнародної практики управлінського обліку в процесі виокремлення всередині ДВНЗ центрів відповідальності необхідно враховувати такі фактори: кожному ЦВ визначена своя сфера відповідальності (призначені посадові особи повинні нести відповідальність тільки за ті питання (показники), які вони можуть контролювати і на величину яких можуть здійснювати вплив); для кожного ЦВ повинні бути встановлені одиниці виміру: перелік показників, доступних для розрахунку, забезпечених надійними джерелами інформації, а також визнаних у формах звітності (для більшості випадків – у внутрішній) [293].

Особливості організації обліку за ЦВ впливають на питання, що підлягають контролю. Зокрема, на етапі розробки внутрішньої звітності в рамках ЦВ у складі реквізитів слід передбачити наведення інформації щодо прізвища працівника, який відповідає за конкретні статті витрат.

У складі професійних обов'язків працівників, які несуть відповідальність за певний ЦВ, повинно бути передбачено їх обов'язкову участь у розробці внутрішніх форм звітності, складанні графіка подання звітності, формуванні кошторису (при цьому йдеться не про кошторис доходів та видатків ДВНЗ, а про кошторис реалізації бюджетних коштів на певному етапі (певній ланці, за визначеним переліком показників тощо)).

Як зазначалося вище, статутна діяльність ДВНЗ здійснюється, в основному, за рахунок асигнувань з ДБ та/або МБ, які є безповоротним та безоплатним відпуском коштів на виконання функцій загальнодержавних і муніципальних органів [45, 5].

Для реалізації своїх основних завдань і функцій, які здійснюються протягом бюджетного періоду, ДВНЗ використовують план формування та використання фінансових ресурсів, який називається бюджетом [44, п.1 ст.2].

Типи можливих бюджетів підрозділів ДВНЗ подано в Додатку Н, рис. Н.2. Також необхідно зазначити, що у ДВНЗ залежно від форм власності розробляються і діють Положення про бюджет ВНЗ [34, 95].

Основними елементами бюджетування в ДВНЗ, які забезпечують зв'язок між управлінським обліком та ФС, є бюджети кафедр і факультетів та звіти про їх виконання відповідно до критеріїв якості їхньої роботи. При розгляді кафедри як ЦВ Т.М. Кондрашовою [112] запропоновано формат бюджету, до якого включено обмежений перелік статей доходу за поточний рік та по кварталах, а також деталізовано перелік статей затрат за показниками «Наука» та «Освіта», зокрема: оплата праці, нарахування на оплату праці, ремонт устаткування, інші витратні матеріали і предмети постачання (канцтовари, комплектуючі та інші витратні статті), інші поточні затрати, відрядження й службові роз'їзди, придбання устаткування, які можна безпосередньо пов'язати з показниками якості діяльності цього підрозділу за вищезазначеними показниками.

М.В. Куцинська [128] у своєму дисертаційному дослідженні критикує попередницю за розгляд кафедр лише як центрів затрат і доводить, що вони є змішаними ЦВ за затратами та доходами, що, на нашу думку, є більш правильним підходом. Автор основний акцент робить на деталізації доходів кафедр, залежно від

їхньої участі у підготовці студентів різних спеціальностей з урахуванням усіх форм навчання та освітньо-кваліфікаційних рівнів.

Проте у запропонованій М.В. Куцинською удосконаленій формі бюджету кафедри відсутня бажана деталізація усіх можливих джерел доходів та статей затрат, оскільки науковець обмежується такими статтями бюджету, як доходи всього, у тому числі:

а) від здійснення освітньої діяльності всього, в тому числі:

1) від участі у підготовці студентів спеціальності №1;

2) від участі у підготовці студентів спеціальності №2; ... ;

б) від здійснення наукової діяльності;

в) від здійснення інших видів діяльності; затрати всього, в тому числі на:

- заробітну плату;
- нарахування на заробітну плату;
- ремонт устаткування; витратні матеріали;
- відрядження; послуги зв'язку;
- придбання устаткування;
- інші поточні затрати.

З цього очевидно, що форма бюджету, а відтак, і форма звіту про виконання бюджету кафедр та факультетів ДВНЗ потребують вдосконалення. Рекомендовану форму бюджету кафедри подано в табл. 2.10, а факультету ДВНЗ на рік відображено у Додатку Н, табл.Н.3.

Таблиця 2.10

Рекомендована форма бюджету кафедри ДВНЗ на 20__ р.

(код та/або назва кафедри)

тис. грн.

Статті бюджету кафедри	Всього	За кварталами			
		I	II	III	IV
<i>Доходи всього, в тому числі:</i>	<i>1291,00</i>	<i>335,50</i>	<i>362,50</i>	<i>266,00</i>	<i>327,00</i>
А. Від здійснення основної (освітньої) діяльності всього, в тому числі:	1103,00	287,50	337,50	196,00	282,00
1. Від участі у підготовці студентів спеціальності №1, в тому числі:	765,00	200,00	235,00	135,00	195,00
1.1. Держзамовлення за кошти загального фонду.	495,00	125,00	145,00	95,00	130,00
1.2. Контрактної форми навчання за кошти спеціального фонду.	270,00	75,00	90,00	40,00	65,00

Продовження табл.2.10

2.Від участі у підготовці студентів спеціальності №2, в тому числі:	338,00	87,50	102,50	61,00	87,00
2.1.Держзамовлення за кошти загального фонду.	247,50	62,50	72,50	47,50	65,00
2.2.Контрактної форми навчання за кошти спеціального фонду	90,50	25,00	30,00	13,50	22,00
3. ...	...	...	...	...	...
Б. Від здійснення наукової діяльності всього, в тому числі:	188,00	48,00	25,00	70,00	45,00
1.Отримання грантів на виконання наукових досліджень	70,00	25,00	0,00	0,00	45,00
2.Фінансування освітніх бюджетних програм	50,00	0,00	0,00	50,00	0,00
3.Надходження від проведення всеукраїнських та міжнародних конференцій, семінарів, круглих столів.	25,00	0,00	25,00	0,00	0,00
4.Надходження від видання щорічних, щоквартальних збірників наукових праць, науково-практичних журналів, вісників.	43,00	23,00	0,00	20,00	0,00
5. ...	...	...	...	...	...
В. Від здійснення неосновної діяльності, всього в тому числі:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1. ...	...	...	...	...	...
<i>Затрати всього, в тому числі на:</i>	<i>1291,00</i>	<i>335,50</i>	<i>362,50</i>	<i>266,00</i>	<i>327,00</i>
1.Заробітну плату всього, в тому числі:	778,98	224,79	210,25	154,28	189,66
1.1.Науково-педагогічних кадрів	743,60	218,08	199,38	146,30	179,85
1.2.Методистів та старших лаборантів	35,38	6,71	10,88	7,98	9,81
2.Нарахування на заробітну плату всього, в тому числі:	232,38	60,39	65,25	47,88	58,86
2.1.Науково-педагогічних кадрів	141,28	41,43	37,88	27,80	34,17
2.2.Методистів та старших лаборантів	6,72	1,27	2,07	1,52	1,86
3. Придбання товарів та послуг всього, в тому числі:	31,50	7,50	8,00	3,00	13,00
3.1.Канцтовари	13,00	2,00	4,00	1,00	6,00
3.2.Комплектуючі	11,00	4,00	2,00	1,00	4,00
3.3.Послуги зв'язку (стаціонарний, мобільний телефони, Інтернет)	7,50	1,50	2,00	1,00	3,00
3.4. ...	...	...	...	...	...
4. Затрати на відрядження всього, в тому числі:	24,00	8,00	7,00	3,00	6,00
4.1. В межах країни	17,00	6,00	5,00	2,00	4,00
4.2. За кордон	7,00	2,00	2,00	1,00	2,00
5.Інші поточні затрати	224,15	34,83	72,00	57,84	59,48

Джерело: розроблено автором.

Крім цього, як бюджети підрозділів ДВНЗ, зокрема, кафедр, так і інші форми управлінської звітності повинні складатися із дотриманням конкретних вимог:

1) адресності – внутрішня звітність має бути доведена до відповідного керівника та інших зацікавлених осіб, але за умови збереження конфіденційності інформації;

2) релевантності – корисність показників звітності у прийнятті конкретних управлінських рішень, міра відповідності задоволення потреб користувачів інформації завданню, що поставлено перед ними;

3) співставності стратегічної та тактичної інформації – всі поточні завдання звітності мають відповідати довгостроковим цілям;

4) гнучкості – пов'язана із безперервністю формування управлінської звітності і припущенням можливості встановлення підстав коригування встановлених показників і координації планово-економічної діяльності, передбачає швидку зміну форм звітності залежно від господарської ситуації та потреб користувачів;

5) своєчасності (оперативності) – звітність має бути підготовлена у той момент часу, коли вона необхідна для прийняття управлінських рішень та виявлення відхилень;

6) пріоритетності – за допомогою звітності має бути встановлено головну ціль у певному часовому проміжку;

7) аналітичності – можливість застосування математико-розрахункових підходів до формування показників форм звітності, їх оцінки [182].

На нашу думку, для ДВНЗ, які виконують БП, обов'язковим є створення центру затрат (рис.2.9).

Так центр затрат (далі – ЦЗ) є структурним підрозділом ДВНЗ – виконавця БП, керівник якого відповідає тільки за затрати. У межах НЗ ЦЗ можуть функціонувати окремо або в межах інших ЦВ, де можливо визначити і виміряти стосовно цієї структурної одиниці затрати, необхідні для виконання результативних показників БП.

Для ЦЗ, як і для інших ЦВ ДВНЗ, характерні показники, покладені в основу обліку, контролю та аналізу. В контексті ЦЗ – це фактичні видатки за кодами економічної класифікації. Оскільки управлінський облік базується на основі бухгалтерського обліку, тому одним із визначальних питань методики є введення аналітичних субрахунків обліку операцій, що мають бюджетне цільове фінансове забезпечення. Рекомендації щодо аналітичного обліку за ЦЗ державних вищих навчальних закладів подано в табл. 2.11.

В свою чергу, внутрішня звітність для ЦЗ державних вищих навчальних закладів передбачає моніторинг раціонального використання цільового бюджетного фінансового забезпечення: відслідковуються зобов'язання з працівниками,

сторонніми підприємствами та установами (організаціями), що виникають в процесі виконання БП.

Невід'ємною складовою викладених в роботі пропозицій є надання більшої самостійності ДВНЗ щодо формування затрат.

Таблиця 2.11

Аналітичний облік в розрізі центру затрат ДВНЗ-виконавців БП

№ з\п	Субрахунок	Назва рахунку	Напрямок аналітичного забезпечення
Центр затрат			
1	32/n.m*	Рахунки в казначействі	Передбачені кошторисом фактичні видатки, зобов'язання за якими погашено, за кодами економічної класифікації, місцями виникнення, в розрізі етапів виконання програми, виконавців.
2	35/n.m	Розрахунки з покупцями та замовниками	
3	36/n.m	Розрахунки з різними дебіторами	
4	63/n.m	Розрахунки за виконані роботи	
5	64/n.m	Розрахунки із податків та платежів	
6	65/n.m	Розрахунки із страхування	
7	66/n.m	Розрахунки з оплати праці	
8	67/n.m	Розрахунки за іншими операціями і кредиторами	
9	68/n.m	Внутрішні розрахунки	

Джерело: розроблено автором на основі [293].

n.m* - субрахунок аналітичного обліку певної бюджетної програми (n) за характером затрат (m): місцями виникнення, елементами, етапами робіт тощо.

Проте ДВНЗ повинні не лише ефективно використовувати такі кошти, а ще і ефективно ними управляти, щоб досягти встановлених перед ними соціально-економічних цілей.

Відтак, для ДВНЗ актуальною є потреба в оптимізації затрат, якої можна досягти шляхом:

- розподілу затрат на загальноузовівські (центральный субрахунок) і затрати підрозділів (спеціальні субрахунки);
- відкриття бухгалтерськими службами ДВНЗ спеціальних субрахунків для конкретних підрозділів (ректорат, факультети, інститути, кафедри, науково-дослідні лабораторії, бібліотека, спортивні комплекси, культурно-мистецькі центри, адміністративно-господарські підрозділи, видавничі відділи, і тому подібне) і напрямів діяльності: навчально-виховна, наукова, виробнича, адміністративно-господарська, госпдоговірна науково-дослідна робота та інша;

- контролю за раціональним використання фінансових ресурсів (внутрішній рівень контролю: ректор, головний бухгалтер, директор фінансово-планового відділу; зовнішній контроль: ДКСУ, МОН України).

Спеціальні субрахунки дають можливість не лише здійснювати бухгалтерське обслуговування, але і формувати закріплену за керівниками відповідальність за використання фінансових ресурсів і підкріпити управлінські рішення коштами на кожному управлінському рівні [34].

Надходження фінансових ресурсів на спеціальний рахунок може відбуватися трьома способами:

1) пряме надходження відповідно до цільового договору із замовником (бюджетні кошти ЗФ та СФ, які надходять під замовлену роботу або для фінансового забезпечення діяльності конкретного структурного підрозділу);

2) зарахування частини бюджетних коштів, що надходять до ДВНЗ, і розподіл всередині НЗ в підрозділах і роботах відповідно до плану господарської діяльності і методики, прийнятої Радою ДВНЗ;

3) перерахування коштів іншими підрозділами за надані додаткові послуги понад обов'язковий обсяг робіт.

У процесі поточної діяльності між підрозділами ДВНЗ встановлюється система спільних робіт. Її виконання супроводжується перерозподілом коштів між субрахунками підрозділів [327].

На рівні факультету фінансові ресурси його структурних підрозділів можуть об'єднуватись для виконання загальнофакультетських робіт. Для цього рішенням вченої ради факультету, за згоди усіх керівників структурних підрозділів, приймається план загальнофакультетських заходів, відповідна сума фінансового забезпечення і участь на паях у її створенні структурних підрозділів. Відповідальність за раціональність використання таких коштів покладається на декана факультету.

Однією з найважливіших функцій управління є контроль. Внутрішній фінансовий контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу. За організацію ефективної системи внутрішнього контролю відповідальність несе

керівник установи (розпорядник бюджетних коштів) як у своїх закладах, так і у підвідомчих установах. Втім він здійснюється переважно тільки під час проведення річних інвентаризацій. Зовнішній контроль та аудит господарської діяльності ДВНЗ здійснюється Рахунковою палатою в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним Управлінням України відповідно до його повноважень, визначених законом.

Як свідчить світовий досвід, бюджетна сфера функціонує ефективно, коли контролюється на предмет дотримання стандартів фінансового управління по всій вертикалі – від БУ до ГРБК.

При цьому звітність про діяльність контрольно-ревізійних органів свідчить, що більшість БУ немає проблем щодо підтвердження достовірності фінансової звітності та законності використання бюджетних коштів, а мають проблеми іншого характеру – щодо ефективності їхнього використання.

З метою сприяння БУ у забезпеченні правильності ведення обліку, законності використання бюджетних коштів, державного майна, складанні достовірної звітності та організації ефективного внутрішнього контролю необхідно проводити фінансово-господарський аудит їх діяльності органами державної контрольно-ревізійної служби [120].

Зазначені пропозиції роблять можливою організацію якісного управлінського обліку з метою забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ в умовах реформування вітчизняної системи обліку господарської діяльності.

Висновки до розділу 2

1. В процесі дослідження було визначено сутність облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, яке передбачає реєстрацію з достатнім рівнем аналітики обліку операцій, що формують доходи, видатки (витрати), фінансові результати діяльності НЗ, впливаючи на результативність використання отриманих (залучених) цільових коштів. Таке визначення дозволяє детально розглянути особливості організації бухгалтерського обліку виконання кошторису ДВНЗ (технології облікового процесу, професійної діяльності облікових працівників, забезпечення

бухгалтерського обліку та розвитку бухгалтерського обліку) з метою облікового забезпечення достатнього рівня їхньої ФС.

2. Розкрито завдання облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, яке полягає в отриманні оперативної, об'єктивної та аналітичної інформації за операціями, які формують рівень ФС, у поточному періоді й на перспективу. Обґрунтовано, що для облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ необхідно використовувати інтегровану облікову систему збору інформації про результати діяльності на основі даних бухгалтерського (фінансового та управлінського) обліку. Для цього запропоновано положення наказу «Про облікову політику ДВНЗ», рекомендований графік документообігу ДВНЗ, що стане гарантією отримання своєчасної та достовірної інформації у вигляді первинних, зведених та звітних документів (в т.ч. форм внутрішньої звітності).

3. З урахуванням завдань та умов господарської діяльності ДВНЗ обґрунтовано для оцінки результативності використання цільових коштів застосування поняття «соціально-економічний ефект». За критеріями достовірності її отримання відповідно до НП(С)БОДС запропоновано уніфікувати методи бухгалтерського обліку доходів та витрат за джерелами фінансового забезпечення: 1) асигнування загального фонду (надходження цільових коштів) з Державного та/або місцевих бюджетів – за касовим методом; 2) асигнування спеціального фонду (спеціальні надходження з бюджету) на виконання цільових бюджетних програм – за касовим методом; 3) спеціальні власні надходження – за методом нарахування; 4) інші надходження (в тому числі отримані шляхом фандрайзингу) – за методом нарахування. Для поліпшення ФС навчальних закладів удосконалено методичні підходи до аналітичного обліку доходів, видатків (витрат) через виокремлення відповідних субрахунків за рахунками 70, 71, 80 та 81 чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (7111 та 8111 відповідно за Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, що стає чинним з 01.01.2015 р.), кореспонденцію за ними, що уможливило визначення найбільш доходних та витратних напрямів діяльності ДВНЗ в розрізі надання як освітніх, так і неосвітніх послуг.

4. Застосування в бухгалтерському обліку ДВНЗ принципу нарахування та відповідності доходів та витрат передбачає поступовий перехід в діючій практиці від касового методу до методу нарахування, який є основоположним в МСБОДС. Автором обґрунтовано, що оскільки касовий метод передбачає реєстрацію всіх подій в обліку відповідно до руху грошових коштів, а метод нарахування – визнання всіх операцій у момент їх виникнення, така протилежність підходів спричиняє різницю при визначенні фінансового результату. Так за умов застосування касового методу доходи ототожнюються з грошима, що надійшли до суб'єкту, витрати – витраченими грошовими коштами, а тому фінансовий результат прирівнюється до зміни суми грошових коштів унаслідок їх руху. За методом нарахування фінансовий результат визначається різницею нарахованих попередньо пов'язаних в обліку причинно-наслідковим зв'язком доходів та витрат за певними періодами. В роботі доведено, що застосування касового методу нівелює економічну сутність не тільки доходів та витрат, але й фінансових результатів; в той же час застосування в обліку методу нарахування сприяє відтворенню реальної характеристики доходів як джерел збільшення чистої вартості активів, витрат як фактору зменшення чистої вартості активів, а отже, і фінансових результатів як похідної від двох вказаних показників, що, в свою чергу, сприяє обліковому забезпеченню достатнього рівня фінансової стійкості ДВНЗ.

5. Визначено функціональну роль управлінського обліку в забезпеченні фінансової стійкості ДВНЗ як комплексної системи планування, обліку і звітності, контролю та аналізу, яка включатиме центри відповідальності в розрізі видів діяльності, особливостей аналітичного обліку ДВНЗ-виконавців бюджетних програм, виокремлено його основні завдання. Запропоновані в роботі форми бюджетів кафедр та факультетів навчальних закладів слугуватимуть вагомою інформаційною базою ефективного управління державними ресурсами.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях здобувача [20; 306; 308; 309] та доповідалися на всеукраїнських та міжнародних конференціях.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ДЕРЖАВНОЇ ТА КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

3.1. Теоретичні положення аналізу показників фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності

Діяльність ДВНЗ є предметом уваги широкого кола учасників ринкових відносин (юридичних та фізичних осіб), які зацікавлені в результатах їхнього функціонування. На основі сучасних методів фінансового аналізу, використовуючи доступну звітно-облікову інформацію, вони оцінюють фінансовий стан ДВНЗ, визначають подальші перспективи їхнього розвитку.

Аналітичне забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ є процесом вивчення даних фінансової звітності установ задля оцінки їхнього фінансового стану і результатів діяльності в минулому та прогнозування рівня ФС в майбутньому.

Метою аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, в рамках даного дослідження, є оцінка досягнутого рівня ФС за попередні періоди функціонування навчальних закладів, прогнозування її рівня в майбутньому, а відтак попередження та зниження невизначеності, пов'язаної з прийняттям управлінських рішень щодо раціонального використання фінансових ресурсів.

Досягнення вищезазначеної мети аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ передбачає виконання таких основних завдань:

- вчасної та об'єктивної діагностики рівня фінансової стійкості ДВНЗ, визначення факторів, що його знижують;
- пошуку резервів поліпшення фінансової стійкості ДВНЗ;
- розробки конкретних рекомендацій, спрямованих на ефективніше використання фінансових ресурсів і забезпечення достатнього рівня фінансової стійкості ДВНЗ;

- прогнозування можливих фінансових результатів і розробка моделі оцінки фінансової стійкості ДВНЗ при різних варіантах використання ресурсів.

Щодо напрямів аналізу фінансової стійкості ДВНЗ, то вони включають: фінансово-економічний аналіз (структурно-динамічний та коефіцієнтний аналіз), фінансово-управлінський аналіз та аналіз на базі апарату нечіткої логіки.

На сучасному етапі розвитку ринкової економіки існують різні погляди щодо структури економічного аналізу. Серед науковців поширена думка щодо поділу аналізу фінансово-господарської діяльності на фінансовий (аналіз показників фінансового стану: вивчає всю сукупність фінансових ресурсів, яка характеризується визначеною системою показників їх наявності, розміщення та використання) та управлінський (досліджує ефективність заходів по управлінню операціями господарської діяльності; спрямований на розробку заходів щодо покращення основних фінансових показників суб'єктів господарювання (далі – СГ) з урахуванням специфіки та потенційних можливостей їх діяльності) [133, 20]. Проте, досить актуальним є фінансово-управлінський аналіз (далі – ФУА), мета якого полягає в отриманні достовірної інформації для прийняття управлінських рішень з питань управління доходами та видатками (витратами, затратами) та фінансовими результатами СГ, зокрема, ДВНЗ.

Таким чином, виходячи із зазначеного, фінансову стійкість ДВНЗ може ідентифікувати такий вид аналізу, як фінансовий, який включає: порівняння, групування, перерахування показників, ряди динаміки, аналітичні таблиці, графічний. Досить поширеним є використання структурно-динамічного, параметричного та факторного аналізу. Ці види аналізу базуються на використанні експертних та психологічних (логічних) методів, тобто евристичних.

Однак, оскільки ДВНЗ, як і інші СГ, функціонують в умовах невизначеності та ризиків, особливої уваги заслуговують такі методи наукових досліджень, як [284, 36]: нечіткі методи та моделі подібного роду систем: теорія нечітких множин, нечіткі бази даних, нечітке моделювання великих систем, нечіткі структурні моделі, регресивні нечіткі моделі, нечіткий груповий метод обробки даних (далі – ГМОД), нечіткий аналіз багатьох змінних, нечіткі міри та інтеграли, нечіткі аналітичні

ієрархічні процеси (далі – АП), метод нечіткого математичного планування, методи нечіткого багатоцільового планування, методи нечіткого статистичного прийняття рішень, методи математики прихованих можливостей (ідемпотентна математика), теорія нечіткої статистики, м'яке моделювання тощо.

Необхідність використання перерахованих методів дослідження підтверджує у своїх працях професор В.В. Вітлінський, зазначаючи, що: «Усе це потребує залучення відповідного економіко-математичного інструментарію, зокрема, топології, функціонального аналізу, теорії нечітких (розпливчастих) множин, а також відповідних інформаційних технологій, що дозволило б із загальних концептуальних позицій здійснити опис як кількісно, так і якісно поданої інформації щодо об'єктів і процесів, враховуючи семантичні модальності інформаційних одиниць, нечіткість даних, мультиплікативний вплив чинників невизначеності та конфліктності, синергетичні ефекти, вплив різних видів і типів ризику на його інтегральну оцінку, а також суб'єктивного чинника та низку інших аспектів, які підвищують адекватність і точність відповідних оцінок, прогнозів, планів та рішень» [53, 30-38].

На думку послідовника В.В. Вітлінського А.В. Матвійчука, нечітка логіка є тим математичним інструментарієм, який з успіхом може бути застосований для розв'язання практично будь-яких економічних задач. Так нечіткі описи дають можливість ставити та математично-обґрунтовано розв'язувати навіть такі задачі, для яких характерні лише лінгвістичні висловлювання та якісні описи [150, 11].

Методи нечіткої логіки надають інструментарій для обробки якісної інформації та забезпечують можливість оптимізації параметрів моделі на реальних кількісних та якісних показниках діяльності СГ. Окрім того, встановлення набору правил логічного висновку дає можливість уникнути ситуації, коли одні показники, що є в дискримінантній моделі, можуть бути надто низькими для аналізованого СГ у порівнянні з їхніми «нормальними» значеннями, а інші, навпаки, зависокими, що також «погано». При цьому, їхня комбінація може свідчити про стабільний фінансовий стан СГ, оскільки є розрахунком одного інтегрального показника на

підставі всіх вхідних чинників одночасно. Встановлення набору правил у нечіткій моделі виключає подібну ситуацію [150, 18].

Отже, в зв'язку із явною обмеженістю функціональності існуючих наукових методів для управління фінансовими активами деякі науковці, які працюють у галузі математичної економіки, проводять дослідження в напрямі розробки принципово нової теорії управління фінансовими та економічними системами, що функціонують в умовах суттєвої невизначеності. Звідси випливає необхідність розробки спеціальних методів дослідження фінансово-економічних систем, що, з одного боку, дозволить у повному обсязі враховувати українські реалії і ведення бізнесу, а з іншого боку, ґрунтуються на сучасних світових течіях економічної науки, однією з яких по праву вважається теорія нечіткої логіки, м'яких обчислень і наближених розрахунків [150, 21-22].

Щодо методики та практики оцінки фінансової стійкості ДВНЗ, то вони ще не повною мірою охоплюють основні аспекти цього процесу у взаємозв'язку і взаємообумовленості, а система показників, яка використовується, є зведенням особистих відокремлених характеристик часто не пов'язаних між собою, що суттєво ускладнює визначення і забезпечення ФС навчальних закладів. Ще одним недоліком є недостатньо повне врахування факторів, що формують стійкість суб'єктів, а також недосконале розроблення методичних аспектів формування фінансової стійкості ДВНЗ, діяльність яких носить непідприємницький (отримання коштів з державного бюджету (далі – ДБ) та/або місцевих бюджетів (далі – МБ)) та підприємницький (господарська та/або виробнича діяльність) характер.

Таким чином, оцінка фінансової стійкості ДВНЗ є недостатньо дослідженою проблемою, оскільки, не дивлячись на численні публікації щодо необхідності підвищення рівня фінансового забезпечення вищої освіти (далі – ВО), визначення негативних наслідків його зниження за рахунок браку належних асигнувань з ДБ та/або МБ, фінансова стійкість не розглядається як економічна категорія, а ототожнюється із фінансовим забезпеченням НЗ. Проте таке ототожнення, на наш погляд, є помилковим, а обліково-аналітичне забезпечення ФС базується не лише на особливостях їхнього фінансового забезпечення, а й на врахуванні багатьох інших

ендогенних та екзогенних факторів, які розглядалися у попередніх розділах дослідження.

Крім цього, визначення рівня фінансової стійкості ДВНЗ необхідне при відкритті нових напрямів освітньої діяльності, що дозволяє оцінити наявність стабільних джерел фінансового забезпечення і необхідність пошуку нових, зокрема, самостійне залучення коштів шляхом фандрайзингу.

В свою чергу, для аналізу ФС необхідно обрати ряд окремих фінансових показників (коефіцієнтів), які найкраще характеризують окремі особливості діяльності конкретного ДВНЗ і при цьому формують завершену сукупність, яка дає можливість оцінити НЗ в цілому. Вибір системи показників для аналізу – своєрідне мистецтво, яке потребує значного досвіду. Кожен СГ унікальний і не існує двох ДВНЗ, для яких однаково добре підходили б одні і ті ж показники. В цьому і полягає невизначеність завдання оцінки ФС. Перед експертами постає складне завдання щодо вибору і ранжування факторів її аналізу. Тому під час оцінки фінансової стійкості ДВНЗ, за умови невизначеності та наявності непорівнюваних між собою якісних та кількісних показників, найефективнішим може виявитися підхід на основі теорії нечітких множин, зокрема, апарат теорії нечітких множин за методикою, розробленою російськими науковцями О. О. Недосєкіним та О. Б. Максимовим [167; 168; 169] і адаптованим для оцінки ФС вищих навчальних закладів (далі – ВНЗ) Е. П. Бірюлевою, Т. А. Личагіною, Е. А. Пахомовою та Е. В. Чудіною [28]. Ця методика передбачає визначення рівня ФС (A_1 – кризовий фінансовий стан, A_2 – нестійкий фінансовий стан, A_3 – середній фінансовий стан, A_4 – нормальна фінансова стійкість та A_5 – абсолютна фінансова стійкість) ВНЗ на основі таких коефіцієнтів, як: 1) коефіцієнт абсолютної ліквідності; 2) коефіцієнт автономії; 3) коефіцієнт співвідношення зобов'язань та власного капіталу; 4) коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами; 5) коефіцієнт маневреності. Такий підхід не є оптимальним, оскільки розглядає кризовий стан ДВНЗ (що на наш погляд недоцільно) та не враховує якісних показників діяльності НЗ, які формуються під дією як ендогенних, так і екзогенних факторів.

Не менш важливим є питання законодавчого та нормативного встановлення відповідних показників чи критеріїв оцінки фінансової стійкості ДВНЗ та суб'єктів підприємницької (непідприємницької) діяльності. Однак, щодо кількісної оцінки ФС, то вона здійснюється на основі розрахунку основних коефіцієнтів, що дають змогу зробити обґрунтовані висновки про її рівень. Ці коефіцієнти визначаються на основі фінансового аналізу, який здійснюється з допомогою вивчення фінансових звітностей суб'єктів за відповідний період часу. Будь-яке економічне явище чи процес визначається не одним, а комплексом взаємопов'язаних показників, що використовуються для оцінки фінансових результатів діяльності ДВНЗ, їхньої ФС.

Необхідно зазначити, що історія становлення аналізу фінансового стану СГ за допомогою коефіцієнтів є досить тривалою. Вперше про такий вид аналізу, ще 300 років до нашої ери, згадував у своїх працях Евклід. Щодо використання цієї ідеї при здійсненні оцінки ФС, то, на думку більшості західних істориків, це сталося в другій половині XIX століття. Виокремлюють дві причини такої появи:

- 1) швидкий розвиток корпорацій як основної форми організації бізнесу, внаслідок чого сталося відокремлення функції володіння компанією від функції оперативного управління нею;

- 2) посилення значущості фінансових інститутів, які відіграли ключову роль у забезпеченні компаній капіталом та поточними грошовими ресурсами, а також у фінансовому супроводженні комерційних операцій.

Таким чином, виникла необхідність в розробці двох принципово різних груп показників. Перша група використовувалася для оперативного управління і повинна була характеризувати рентабельність СГ. Друга ж група визначала кредитоспроможність компанії.

У вітчизняній практиці оцінка фінансової стійкості СГ за допомогою аналітичних коефіцієнтів почала застосовуватися порівняно недавно – з початку 90-х років. Причин було кілька: посилення англо-американського впливу на процеси змін системи бухгалтерського обліку та аналізу; поширення перекладеної літератури з питань обліку, аудиту та фінансового менеджменту; різке збільшення кількості

самостійних СГ; істотне зростання невизначеності щодо фінансового стану діючих і потенційних контрагентів тощо.

Проте, не можна стверджувати, що підхід до аналізу фінансового стану за допомогою коефіцієнтів був чимось принципово новим для вітчизняної практики, однак певний елемент новизни був присутній і, більше того, інколи призводив до деяких непорозумінь щодо доцільності такого аналізу. Багато коефіцієнтів було взято із західної літератури без жодних коментарів або мінімальної інтерпретації щодо специфіки функціонування українських СГ у дуже нестійких економічних та політичних умовах.

На противагу західній практиці, якій відомі десятки аналітичних коефіцієнтів, хоча при здійсненні реального аналізу їх відбирають, орієнтуючись на певне коло внутрішніх та зовнішніх користувачів, вітчизняні аналітики найчастіше пропонують практикам розраховувати усі можливі коефіцієнти, що нерідко призводить до множинності розрахунків та відсутності розуміння остаточної мети дослідження. Також аналіз за допомогою коефіцієнтів завжди передбачає їх порівняння. Проте, досить очевидним є те, що аналітичні показники та коефіцієнти, що розглядаються ізольовано, набувають сенсу лише в тому разі, коли є можливість їх порівняння у просторово-часовому аспекті [104].

Методика на основі коефіцієнтного підходу до визначення ФС за допомогою фінансових коефіцієнтів є найбільш поширеною (Додаток П, табл. П.1). Проаналізувавши наявні методики, можна зробити висновок про те, що майже усім їм притаманні недоліки:

1) відсутність або недостатнє обґрунтування граничних значень більшості із розглянутих показників. Так стан СГ поліпшується, однак кількісної характеристики він не дає. Тому будь-які рекомендації щодо підвищення ФС суб'єктів підприємницької (непідприємницької) діяльності не мають аргументації і можуть бути вироблені лише за допомогою експертних оцінок. Порівняння ж показників суб'єктів підприємницької діяльності (далі – СПД) чи бюджетних установ (далі – БУ), що розглядаються поряд з іншим СПД чи БУ передбачає пошук еталона. З

таким підходом можна зробити висновок лише про те, що досліджуваний СГ краще чи гірше функціонує порівняно з іншим;

2) більшість методик схильні до використання термінології та показників, прийнятих у зарубіжних фірмах. Таке прагнення цілком природне при формуванні нових економічних відносин. Однак, тут слід зважати на те, що просте копіювання інформаційної бази може призвести до значного викривлення вихідних даних, оскільки вітчизняна звітність і звітність, прийнята у міжнародній практиці, мають істотні відмінності;

3) багато методик розглядають або не всі сторони діяльності СГ, або припускають детальний розгляд окремих її моментів [137, 64].

Таким чином, у першому випадку маємо неповну картину фінансового стану суб'єктів непідприємницької (підприємницької) діяльності, у другому – потрібне проведення значної кількості розрахунків і, відповідно, докладніша інформація, що не завжди прийнятно, у третьому – суб'єктивний підхід аналітиків.

Щодо недоліків застосування подібного аналізу до оцінки рівня фінансової стійкості ДВНЗ, то основним з них є складність формулювання остаточного висновку, оскільки загальна картина за показниками дуже часто неоднорідна та неадекватна дійсності. Так за умови використання одних показників НЗ може бути досить стійким, інших – знаходитись в нестійкому фінансовому стані. Це виступає своєрідним дестабілізаційним фактором, що лише посилює суб'єктивність думки окремого аналітика, тобто його схильність вважати певний параметр визначальним або брати його до уваги меншою мірою.

До переваг такого аналізу можна віднести його методичну прозорість. Обчислення коефіцієнтів не вимагає спеціальних математичних знань і будь-хто, хто достатньою мірою володіє економічною термінологією, здатний розібратися у їх значенні. Саме це робить метод застосування коефіцієнтів найдоступнішим та масовим. Ще одна сильна перевага цього підходу полягає у великій інформаційній місткості.

Перелік необхідних показників при потребі може дати відповідь на питання щодо усіх аспектів діяльності ДВНЗ. Особливо він важливий для керівництва та

внутрішнього контролю, оскільки регулярний та послідовний розгляд усіх характеристик дасть змогу ще на ранніх стадіях виявити слабкі сторони в діяльності та вчасно вжити необхідних заходів [187, 128-135].

Більшість СГ, в тому числі і ДВНЗ, у внутрішньому аналізі застосовують систему коефіцієнтів, спираючись на яку вони приймають управлінські рішення, що стосуються їх діяльності, доходів, витрат та фінансових результатів. Так фірма «Дюпон» практично сто років тому була однією з перших, хто обрав такий шлях. Ще тоді ця компанія опублікувала графік, що показував результати та взаємозв'язок рішень у цих галузях, побудувавши таким чином першу модель своєї комерційної діяльності [313].

Крім цього, аналіз фінансової стійкості ДВНЗ на певну дату дозволяє оцінити їхню готовність до погашення своїх боргів, фінансову незалежність, тенденції зміни рівня цієї незалежності, відповідність стану активів і пасивів основним завданням їх господарської діяльності, встановити, наскільки раціонально керівники НЗ управляли державними та самостійно залученими коштами у минулих періодах.

Таким чином, очевидно, що дослідження фінансової стійкості ДВНЗ належить до найважливіших проблем ринкової економіки, оскільки її відсутність або низький рівень веде до їх неплатоспроможності й у кінцевому результаті – завершення діяльності.

Значний практичний інтерес має вирішення питання кількісної характеристики фінансової стійкості СГ, зокрема, підприємств, іншими словами, при яких саме показниках їх фінансовий стан можна вважати стійким. Підприємство вважається стійким, якщо воно покриває власними оборотними засобами не менше як 50 % фінансових ресурсів, необхідних для здійснення господарської діяльності, ефективно і цілеспрямовано використовує фінансові ресурси, дотримується фінансової, кредитної та розрахункової дисципліни, тобто платоспроможне [289, 481].

Однак, щодо ФС суб'єктів непідприємницької діяльності, таких як ДВНЗ, то чітких критеріїв немає, що ще раз підтверджує актуальність та своєчасність даного дослідження на сучасному етапі розвитку національної економіки України.

В теорії та практиці дослідження ФС суб'єктів підприємницької (непідприємницької) діяльності відомо понад двісті відносних аналітичних показників, які можна розраховувати на основі фінансової звітності, що є результатом здійснення бухгалтерського обліку на тому чи іншому суб'єкті. Проте фінансовий аналітик не змушений розраховувати абсолютно усі показники, які тільки можливі. Досвід свідчить, що кілька правильно вибраних коефіцієнтів містять потрібну та вичерпну інформацію.

Усі показники, що використовуються для характеристики ФС суб'єктів підприємницької (непідприємницької) діяльності та ДВНЗ умовно можна поділити на узагальнюючі (абсолютні) та часткові (відносні). Узагальнюючі показники свідчать про надлишок або нестачу джерел фінансового забезпечення для формування запасів, які визначаються як різниця між величиною джерел покриття та величиною запасів.

Оцінку фінансової стійкості ДВНЗ на базі часткових показників доцільно здійснювати поетапно, використовуючи комплекс коефіцієнтів. Єдиного загальновизнаного підходу до використання інформації для кількісного визначення фінансової стійкості ДВНЗ та її оцінки немає, хоча виділяють два основних підходи до визначення ФС, відповідно до яких диференційованою є інформаційна база аналізу:

- 1) орієнтуються, винятково, на дані балансу про джерела фінансового забезпечення, тобто на капітал (оцінку ФС здійснюють лише на основі даних пасиву балансу);
- 2) аналізують взаємозв'язок між активом і пасивом балансу, тобто простежують напрями використання коштів.

За першого підходу коефіцієнти, розраховані за даними пасиву балансу, є основними. Однак, характеристика ФС за допомогою таких показників не є повною. Важливо не тільки знати, звідки залучено кошти, а й куди їх вкладено, яка структура вкладень. Більш повним і, з економічного погляду, більш виправданим є другий підхід [154, 58]. Повну оцінку фінансової стійкості ДВНЗ слід здійснювати з використанням як коефіцієнтів, розрахованих за даними пасиву балансу, так і

коефіцієнтів, що відображують взаємозв'язок між джерелами формування коштів НЗ та напрямками їх використання.

На сучасному етапі розвитку вищої освіти немає чіткого алгоритму аналізу фінансової стійкості ДВНЗ. Тому, досліджуючи її, за доцільне вважаємо:

- на основі результатів застосування методів теоретичного дослідження сутності та особливостей, наявних методик оцінки фінансової стійкості ДВНЗ, запропонувати власну методику її дослідження, яка включатиме:

✓ ідентифікацію типу фінансової стійкості ДВНЗ відповідно до рівня їхнього фінансового забезпечення за рахунок різних джерел (метод узагальнюючих (абсолютних) показників);

✓ оцінку фінансової стійкості ДВНЗ на основі використання методу часткових (відносних) показників (дослідження потенційної спроможності НЗ покривати свої термінові зобов'язання наявними мобільними активами, визначення частки державного (асигнування з бюджету (загального фонду (далі – ЗФ) бюджету ДВНЗ)) та самофінансування (власних надходжень (спеціального фонду (далі – СФ) бюджету ДВНЗ)) у сукупних джерелах фінансового забезпечення;

✓ визначення співвідношення між коштами ЗФ та СФ вищих навчальних закладів державної та комунальної власності України (вивчення структури фінансового забезпечення);

✓ визначення інтегрального показника оцінки ФС на основі використання якісних та кількісних критеріїв, застосування апарату нечіткої логіки;

- запропонувати оптимальний алгоритм визначення та метод прогнозування фінансової стійкості ДВНЗ в Україні на короткострокову перспективу;

- розробити практичні рекомендації щодо забезпечення та підвищення рівня фінансової стійкості ДВНЗ.

В свою чергу, дослідження сутності та методики оцінки фінансової стійкості ДВНЗ особливо актуальне, оскільки забезпечення та поліпшення її рівня є основною передумовою успішного функціонування НЗ на національному та міжнародному ринках освітніх послуг.

Основною проблемою ефективної діяльності ДВНЗ як суб'єктів господарювання державного сектору (далі – СГДС) економіки в Україні є відсутність чіткого визначення сутності ФС та комплексної системи показників її оцінки, які допомагали б керівництву ВНЗ вчасно виявляти слабкі сторони діяльності та приймати оптимальні управлінські рішення щодо її забезпечення на основі якісного здійснення бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

Крім того, необхідність вирішення проблем, пов'язаних з фінансовим забезпеченням розвитку ВО, вимагає впровадження нових підходів до фінансового забезпечення за рахунок коштів ДБ та/або МБ, розширення переліку власних надходжень ДВНЗ.

Проте, розвиток ВО не можливий без посиленої уваги до розробки нових методичних рішень її функціонування за рахунок впровадження ефективних методичних підходів до організації та поточного планування доходів і видатків (витрат, затрат), розробки напрямів розвитку ВНЗ. Адже, фінансова стійкість ДВНЗ є основною умовою забезпечення реалізації програм (заходів) основної їхньої статутної діяльності, тобто спроможністю успішно функціонувати на основі постійного стабільного покриття видатків (витрат, затрат) доходами ЗФ та СФ.

З урахуванням цього, для оцінки фінансової стійкості ДВНЗ доцільно застосовувати методи та прийоми фінансового аналізу, як процесу дослідження фінансового стану і основних фінансових результатів діяльності НЗ з метою виявлення резервів підвищення ефективності їхнього розвитку. Оптимальним є аналіз фінансових коефіцієнтів (R-аналіз), який базується на розрахунку співвідношення різних абсолютних показників господарської діяльності ДВНЗ між собою.

Таким чином, система фінансових коефіцієнтів з точки зору ефективності оцінки фінансової стійкості ДВНЗ повинна відповідати таким вимогам: бути максимально інформативною й давати цілісну картину фінансової стійкості ДВНЗ; коефіцієнти повинні мати однакову спрямованість (зростання величини коефіцієнта означає поліпшення фінансового стану); повинні бути вказані нормативи мінімально задовільного рівня або діапазону змін; розраховуватися повинні лише за даними

публічної бухгалтерської звітності; повинні давати можливість проводити рейтингову оцінку ДВНЗ як у просторі (порівняно з іншими суб'єктами), так і в часі (за ряд періодів).

Тому, з метою визначення рівня фінансової стійкості ДВНЗ, використаємо абсолютні (узагальнюючі) та відносні (часткові) показники за результатами операцій, що є типовими для установ, реєструються в обліку та визначаються в звітних формах.

Визначення типу фінансової стійкості ДВНЗ пропонуємо здійснювати на основі балансової моделі фінансової рівноваги, яка для ВНЗ має вигляд:

$$F + Z + Ra + V = D + Kd + Kk + Rp + W, \text{ де} \quad (3.1)$$

F – необоротні активи;

Z – нефінансові оборотні активи (запаси);

Ra – поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти;

V – видатки;

D – власний капітал;

Kd – довгострокові зобов'язання;

Kk – короткострокові зобов'язання;

Rp – поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, кредиторська заборгованість, розрахунки;

W – доходи.

Детальніше елементи балансової моделі розшифровано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Зміст показників балансової моделі фінансової рівноваги ДВНЗ

№ п/п	Умовне позначення	Зміст показника	Рядки звітності ДВНЗ
1	F	Необоротні активи (залишкова вартість нематеріальних активів, основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, незавершене капітальне будівництво)	Ф. №1 (р.110 + р. 120 + р. 130 + р. 140)
2	Z	Нефінансові оборотні активи (матеріали і продукти харчування, малоцінні та швидкозношувані предмети, інші запаси)	Ф. №1 (р.150 + р.160 + р.170)

Продовження табл. 3.1				
3	<i>Ra</i>	Дебіторська заборгованість, розрахунки за операціями з внутрішньої передачі запасів, розрахунки за окремими програмами, короткострокові векселі одержані, інші кошти, грошові кошти в дорозі, рахунки в банках, рахунки в казначействі загального фонду, рахунки в казначействі спеціального фонду, інші рахунки в казначействі, каса	Ф. №1 (p.180 + p.190 + p.200 + p. 210 + p.220 + p.230 + p.240 + p.250 + p.260 + p.270 + p.280)	
4	<i>V</i>	Видатки	Ф.№9 (p.020 + p.400)	
5	<i>D</i>	Власний капітал (фонд у необоротних активах, фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах, результат виконання кошторису за загальним фондом, результат виконання кошторису за спеціальним фондом, результат переоцінок)	Ф.№1 (p.330 + p.340 + p.350 + 360 + p.370)	
6	<i>Kd</i>	Довгострокові зобов'язання	Ф.№1 (p.380)	
7	<i>Kk</i>	Короткострокові позики	Ф.№1 (p.390)	
8	<i>Rp</i>	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, кредиторська заборгованість, розрахунки за операціями з внутрішньої передачі запасів, розрахунки за окремими програмами	Ф.№1 (p.400 + p.410 + p.420 + 430 + p.440)	
9	<i>W</i>	Доходи	Ф.№9 (p.010 + p.100)	

Джерело: розроблено автором на основі [293].

Далі розглянемо найбільш оптимальні ступені охоплення джерел фінансового забезпечення ДВНЗ (табл. 3.2):

Таблиця 3.2

Оптимальні ступені охоплення джерел фінансового забезпечення ДВНЗ

№ п/п	Показник	Символ	Значення	Методика визначення
1	Наявність власних оборотних коштів	<i>Ев</i>	Різниця власного капіталу та необоротних активів	$E_v = D - F$
2	Наявність власних і позикових довгострокових джерел формування запасів і витрат	<i>Ет</i>	Сума власного капіталу та довгострокових зобов'язань	$E_t = D + K_d$
3	Загальна величина основних джерел формування запасів і витрат	<i>Ес</i>	Сума власного капіталу, довгострокових зобов'язань та короткострокових позик	$E_c = E_t + K_k$

Джерело: розроблено автором на основі [293].

Для визначення типу фінансової стійкості ДВНЗ використаємо трикомпонентний показник [264; 293]:

$$\bar{S} = \{S_1(\pm E\vartheta), S_2(\pm Em), S_3(\pm Ec)\}, \quad (3.2)$$

де функція визначається таким чином:

$$S(X) = \begin{cases} 1, \text{ якщо } X \geq 0 \\ 0, \text{ якщо } X < 0 \end{cases} \quad (3.3)$$

Оперуючи вказаними показниками, важливо виділити чотири типи фінансової стійкості ДВНЗ:

1. Абсолютна стійкість фінансового стану:

$$\begin{cases} \pm E\vartheta \geq 0 \\ \pm Em \geq 0 \\ \pm Ec \geq 0 \end{cases} \bar{S} = (1,1,1). \quad (3.4)$$

2. Нормальна стійкість фінансового стану:

$$\begin{cases} \pm E\vartheta < 0 \\ \pm Em \geq 0 \\ \pm Ec \geq 0 \end{cases} \bar{S} = (0,1,1). \quad (3.5)$$

3. Нестійкий фінансовий стан:

$$\begin{cases} \pm E\vartheta < 0 \\ \pm Em < 0 \\ \pm Ec \geq 0 \end{cases} \bar{S} = (0,0,1). \quad (3.6)$$

4. Кризовий фінансовий стан:

$$\begin{cases} \pm E\vartheta < 0 \\ \pm Em < 0 \\ \pm Ec < 0 \end{cases} \bar{S} = (0,0,0). \quad (3.7)$$

Ця методика досить часто використовується для дослідження ФС підприємств, однак адаптована нами і для ДВНЗ. Проте, необхідно зазначити, що результати розрахунків можуть містити похибку або неадекватно оцінювати рівень фінансової стійкості ДВНЗ за відповідний період.

Крім того, наведена методика визначення типу ФС навчальних закладів, яка дуже подібна до запропонованої В.Є. Сафоновою [264] дещо поверхова, оскільки дає можливість вивчити лише питання щодо забезпечення ДВНЗ власними

оборотними коштами без врахування факторів зовнішнього впливу. Вона визначає величину надлишку чи нестачі коштів (бюджетних та власних надходжень) для формування запасів і витрат, а у підрозділі 1.2 було зазначено, що відповідно до специфіки своєї діяльності НЗ не можуть надавати освітні послуги «про запас», крім того, такий тип фінансової стійкості ДВНЗ як кризовий фінансовий стан свідчить про неплатоспроможність та межу банкрутства НЗ. Однак, банкрутство, як таке, не властиве ДВНЗ.

Щодо відносних (часткових) показників (коефіцієнтів) оцінки фінансової стійкості ДВНЗ, то Т.М. Боголіб стверджує, що саме вони дозволяють виявити рівень фінансового ризику, пов'язаного зі структурою джерел формування капіталу НЗ, а відповідно і ступінь їхньої ФС в процесі передбачуваного розвитку [32, 34].

Наявність великої кількості методик передбачає і широкий спектр показників, що можуть використовуватися для оцінки фінансової стійкості ДВНЗ. Іноді вони по суті мало відрізняються один від одного і значною мірою дублюють інформацію або передбачають поглиблене вивчення якої-небудь вузької сфери діяльності НЗ. Слід звернути увагу на те, що на процес формування системи показників великий вплив має досвід країн з розвинутою ринковою економікою. Відомо, що в різних країнах одні й ті самі показники іноді мають різні назви і, крім того, існують відмінності у назвах більшості показників через особливості перекладу.

Також наявні методики оцінки фінансових результатів, розроблені в попередні роки, за можливості та доцільності використання окремих їх моментів, не придатні для головної мети оцінки ФС. Істотним недоліком такої оцінки є те, що у процесі аналізу можна довідатися, чи виконано кошторисні показники, але не можна оцінити способи досягнення заданого стану, що, звісно, є вирішальним при дослідженні рівня фінансової стійкості ДВНЗ.

Отже, постає важливе питання про розробку такої методики оцінки, яка б давала чітке уявлення про наявний фінансовий стан ДВНЗ, середовище, в якому вони функціонують, вимагала мінімуму загальнодоступної інформації, всебічно висвітлювала діяльність суб'єктів і могла бути підставою для вироблення

рекомендацій щодо подальшого обліково-аналітичного забезпечення та підвищення рівня ФС.

Показники, які використовуються для оцінки ФС навчальних закладів, характеризують ступінь їхньої спроможності нести відповідальність і вчасно погашати свої зобов'язання. Тому ДВНЗ в Україні будуть фінансово стійкими за умови наявності в них достатньої кількості фінансових ресурсів як для забезпечення стабільного функціонування, так і перспектив розвитку.

Важливою умовою фінансової стійкості ДВНЗ є розмір власного капіталу, який повинен відповідати величині використовуваних НЗ активів, тобто підтверджувати їхню незалежність від зовнішніх джерел фінансового забезпечення. Власний капітал ДВНЗ, відповідно до першого розділу пасиву Форми №1 «Баланс», складається із таких основних п'яти елементів як: фонд у необоротних активах; фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах; результат виконання кошторису за загальним фондом; результат виконання кошторису за спеціальним фондом; результати переоцінок.

Отож, оскільки складовою власного капіталу закладів ВО в Україні є фінансовий результат виконання кошторису за ЗФ та СФ, то він суттєво впливає на величину власного капіталу. Особливо актуальним та суттєвим цей вплив буде за наявності у ДВНЗ негативних результатів виконання кошторису як за ЗФ, так і СФ, що не тільки зменшить величину власного капіталу, а й призведе до погіршення основних абсолютних та відносних показників ФС навчальних закладів за досліджуваний період.

Крім того, аналіз відносних показників фінансової стійкості ДВНЗ свідчить про покращення або погіршення господарської діяльності установ, допомагає прийняти відповідні управлінські рішення щодо поліпшення їхнього функціонування в майбутньому.

Необхідно звернути увагу на те, що деякі із поданих у Додатку П (табл.П.2) коефіцієнтів, мають різні назви, але характеризують одні і ті ж особливості діяльності ДВНЗ щодо використання фінансових ресурсів. Так коефіцієнт співвідношення позичкових і власних коштів (10) ідентичний з коефіцієнтом

фінансового забезпечення (фінансового ризику) (6), коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами (11) – з коефіцієнтом стабільності структури оборотних коштів (3), а коефіцієнт маневреності (12) ідентичний коефіцієнту маневреності власного капіталу (2).

Таким чином, ще раз підтверджується зазначена вище думка, що коефіцієнтний підхід хоч і є легким у використанні, однак містить багато суперечностей та тотожностей щодо свого практичного застосування.

Серед відносних (часткових) показників фінансової стійкості ДВНЗ, в першу чергу, необхідно зупинитись на таких коефіцієнтах, як коефіцієнт маневреності власного капіталу, (Додаток П табл. П.2 (2)), коефіцієнт автономії (фінансової незалежності), коефіцієнт фінансового забезпечення (фінансового ризику) (Додаток П табл. П.2 (5-6)), коефіцієнт співвідношення проведених видатків (витрат) і отриманих доходів за загальним та спеціальним фондами, коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості (Додаток П табл. П.2 (14-15)), коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків СФ і ЗФ, співвідношення касових і фактичних видатків (Додаток П табл. П.2 (18-19)) (табл. 3.3).

Таблиця 3.3.

Відносні показники фінансової стійкості ДВНЗ

№ п/п	Найменування показника	Методика розрахунку	Механізм розрахунку	Зміст показника	Нормативне значення
1.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\Phi. \text{№}1 ((p. 330 + p. 340 + p. 350 + p. 360 + p. 370) - (p. 110 + p. 120 + p. 130 + p. 140)) / \Phi. \text{№}1 (p. 330 + p. 340 + p. 350 + p. 360 + p. 370)$	Сума власних оборотних коштів/Власний капітал ДВНЗ	Показує, яка частина власного капіталу знаходиться в обігу, тобто дає змогу вільно маневрувати цими засобами.	Зростання. 0,2-0,5. (для ДВНЗ показник невисокий унаслідок роду діяльності)
2.	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	$\Phi. \text{№}1 (p. 330 + p. 340 + p. 350 + p. 360 + p. 370) / \Phi. \text{№}1 (p. 480)$	Сума власного капіталу ДВНЗ / Загальна сума капіталу ДВНЗ	Показує, в якій мірі обсяг використовуваних ВНЗ активів сформований за рахунок власного капіталу і на скільки він незалежний від зовнішніх джерел фінансового забезпечення.	>0,5, зростання

Продовження табл. 3.3					
3.	Коефіцієнт фінансового забезпечення (фінансового ризику)	Ф.№1 (р. 380 + р.390 + р. 400 + р. 410 + р.420 + р.430 + р. 440) / Ф.№1 (р. 330 + р.340 + р. 350 + р. 360 + р.370)	Сума залученого ДВНЗ запозиченого капіталу/Власний капіталу ДВНЗ	Характеризує обсяг залучених запозичених коштів на одиницю власного капіталу, тобто ступінь залежності ВНЗ від зовнішніх джерел фінансового забезпечення.	<1, зменшення
4.	Коефіцієнт співвідношення проведених видатків (витрат) і отриманих доходів за загальним та спеціальним фондами	Ф №9 (р.020 + р.400)/ Ф №9 (р.010 + р.100)	Видатки (витрати) / Доходи	Показує на скільки видатки (витрати) ДВНЗ забезпеченні його доходами	Наближене до 1
5.	Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	Ф №1 (р. 420/р. 180)	Сума кредиторської заборгованості ДВНЗ / Сума дебіторської	Характеризує співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованостей	Наближене до 1
6.	Коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків СФ і	Сума видатків СФ/Сума видатків ЗФ	Свідчить про частку видатків, профінансованих за рахунок коштів, отриманих зі спеціального фонду. Позитивно оцінюється зростання даного показника.		Зростання
7.	Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків	Сума касових видатків ДВНЗ/Сума фактичних видатків ДВНЗ	Характеризує співвідношення між касовими та фактичними видатками ДВНЗ		Наближене до 1

Джерело: розроблено автором.

Зважаючи на вказане доцільно наголосити на тому, що для оцінки фінансової стійкості ДВНЗ не достатньо використовувати методику абсолютних і відносних показників, оскільки вони не дають достовірного та однозначного значення досліджуваної категорії.

Для більш точної оцінки фінансової стійкості ДВНЗ доцільним є використання інтегрального показника на базі апарату нечіткої логіки (детальніше в підрозділі 3.3 дослідження). Інтегральна оцінка дає можливість поєднати в одному показнику багато різних за назвою, одиницями виміру, вагомістю та іншими характеристиками факторів. Це спрощує процедуру оцінки ФС, а інколи є єдино можливим варіантом її проведення і надання об'єктивних остаточних висновків.

Використання інтегрального показника виправдане, зважаючи на те, що оцінка фінансової стійкості СГ передбачає розрахунок понад 200 відповідних показників за різними напрямками господарської діяльності, а отримані внаслідок такої оцінки великі масиви значень показників фактично не дають змогу зробити остаточний висновок про рівень ФС. Проте, під час визначення інтегрального показника ФС кожний коефіцієнт, крім його значення у цифровому вираженні, має ще й значення вагомості, яке у традиційній формі аналізу (R-аналізу) відсутнє (для визначення співвідношення вагомості різних коефіцієнтів потрібно ці співвідношення зафіксувати і здійснити відповідні розрахунки; визначення вагомості показника в цілому є досить складною і конче відповідальною процедурою у системі оцінки, тому для її виконання залучаються спеціально підготовлені експерти).

Крім цього, у ході дослідження при визначенні фінансової стійкості ДВНЗ на основі нечітко-множинного аналізу можуть допускатися певні спрощення:

1. Вихідні дані можуть визначатися за різними методиками. Так параметри, які не є фінансовими коефіцієнтами, можуть визначатися на основі здійсненого соціологічного опитування або на основі висновків обраних експертів чи рейтингів.

2. Вибір коефіцієнтів фінансово-економічного аналізу може бути неоднозначним, оскільки в Україні немає єдиного та загальноприйнятого підходу до визначення фінансової стійкості ДВНЗ. Кожен аналітик обирає фінансові коефіцієнти на свій власний розсуд, користуючись у прийнятті управлінських рішень як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами. Отже, запропонована нами методика розрахунків (підрозділ 3.3) повинна працювати й за використання інших фінансових показників.

3. Дані повинні відбиратися з відкритих та достовірних джерел інформації, в нашому випадку з фінансових звітностей ДВНЗ, складених на основі якісного бухгалтерського обліку та офіційних рейтингів ВНЗ України.

Під час дослідження рівня фінансової стійкості ДВНЗ її оцінку, в основному, проводять на основі використання фінансових коефіцієнтів, розрахованих на підставі показників Форми №1 «Баланс», Форми №9 «Звіт про результати

фінансової діяльності», кошторисів, штатних розписів та інших форм бухгалтерської звітності. Проте, перш ніж користуватись інформацією бухгалтерських звітів, треба переконатися в її достовірності, впевнитися у правильності їх заповнення і точності зроблених арифметичних підрахунків при виведенні окремих показників.

Доцільно зауважити, що будь-який висновок та найбільш ефективна рекомендація, зроблені за результатами аналізу, можуть бути поставлені під сумнів, якщо документи не перевірені та не підготовлені належним чином. Найбільш типові помилки і приклади викривлення інформації згідно з теорією балансоведення наведено в Додатку Р (рис. Р.1, рис. Р.2, рис. Р.3). Крім цього, успішність аналізу фінансової стійкості ДВНЗ залежить від дотримання відповідних принципів, які детально розкрито у табл.Р.1 Додатку Р.

Таким чином, запропоновані нами показники можуть використовуватися для оцінки фінансової стійкості ДВНЗ. На основі результатів аналізу ФС можна визначити особливості формування та раціональність використання фінансових ресурсів ДВНЗ, дослідити реалізацію поточних та стратегічних завдань НЗ, розглянути можливість вільного маневрування коштами (в межах фондів) відповідно до основних напрямків статутної діяльності. Це, в свою чергу, дасть можливість ДВНЗ успішно та без скорочення програм надавати якісні освітні послуги на вітчизняному та міжнародному ринках, забезпечувати економічне зростання України та вирішувати соціальні проблеми суспільства.

3.2. Оцінка фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності на основі абсолютних та відносних показників їхньої діяльності у 2008 – 2012 роках

З метою розробки власної моделі визначення рівня фінансової стійкості ДВНЗ на основі використання кількісних та якісних показників на базі апарату нечіткої логіки спочатку детальніше зупинимося на оцінці ФС за абсолютними та

відносними показниками, розглянутими в підрозділі 3.1, конкретних об'єктів дослідження, а саме ДВНЗ Рівненщини та Хмельничини: Національного університету «Острозька академія» (НаУОА, м. Острог), Національного університету водного господарства та природокористування (НУВГП, м. Рівне) та Хмельницького університету управління та права (ХУУП, м. Хмельницький) за 2008 – 2012 роки.

НаУОА – наступник першого ВНЗ східнослов'янських народів – Острозької слов'яно-греко-латинської академії, заснованої князем Василем-Костянтином Острозьким у 1576 році. Острозька академія припинила своє існування у 1636 році. Хроніка відродження університету в незалежній Україні почалася у 1994 році з Указу Президента України. Завдяки наступним указам Президента України розбудова Острозької академії набрала нових обертів. У жовтні 2000 року ДВНЗ отримав статус національного університету, а 23 серпня 2003 року був оприлюднений Указ Президента України, згідно з яким НаУОА переходив під патронат Президента України. Згідно з постановою Кабміну від 29 липня 2010 року № 798, НаУОА надано статус самоврядного (автономного) дослідницького національного вищого навчального закладу. Острозька академія відзначена 27-м призом «За якість» від Міжнародного трейд-клубу лідерів торгівлі у Парижі за активний розвиток і впровадження норм європейської освіти в життя, а також є членом Європейської асоціації університетів. МОН України відзначило НаУОА дипломом за інноваційний розвиток освіти та сучасні педагогічні технології та Дипломом за організацію студентської науково-дослідної роботи.

В НаУОА діє п'ять факультетів (гуманітарний, економічний, факультет романогерманських мов, факультет політико-інформаційного менеджменту, факультет міжнародних відносин), Інститут права ім. І. Малиновського, студенти яких навчаються на шістнадцяти престижних спеціальностях: «культурологія», «українська філологія», «журналістика», «літературна творчість», «релігієзнавство», «богослів'я» (магістеріум), «фінанси і кредит», «економічна кібернетика», «облік і аудит», «документознавство та інформаційна діяльність», «політологія», «психологія», «історія», «країнознавство», «міжнародні відносини»,

«правознавство») та Інститут довузівського, заочного та дистанційного навчання. Кількість студентів НаУОА очної та заочної форм навчання складає 2821 чоловік (Додаток С). Визначимо тип фінансової стійкості НаУОА за 2008 – 2012 роки на основі розрахунків абсолютних показників на базі фінансової звітності ДВНЗ, значення яких відображено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Абсолютні показники фінансової стійкості НаУОА у 2008 – 2012 роках
(тис. грн.)

№ п/п	Умовне позначення	Зміст показника	Роки				
			2008	2009	2010	2011	2012
1	F	Необоротні активи (залишкова вартість нематеріальних активів, основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, незавершене капітальне будівництво)	39003,51	38941,51	41017,30	42256,95	45157,00
2	Z	Нефінансові оборотні активи (матеріали і продукти харчування, малоцінні та швидкозношувані предмети, інші запаси)	694,09	975,34	1059,71	1210,57	1588,48
3	Ra	Дебіторська заборгованість, розрахунки за операціями з внутрішньої передачі запасів, розрахунки за окремими програмами, короткострокові векселі одержані, інші кошти, грошові кошти в дорозі, рахунки в банках, рахунки в казначействі загального фонду, рахунки в казначействі спеціального фонду, інші рахунки в казначействі, каса	1192,40	1539,09	1316,62	2196,50	2397,09
4	V	Видатки	18893,68	22389,68	26876,05	34666,43	36300,60
5	D	Власний капітал (фонд у необоротних активах, фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах, результат виконання кошторису за загальним фондом, результат виконання кошторису за спеціальним фондом, результат переоцінок)	43296,45	46469,70	51269,25	53234,56	59062,44
6	Kd	Довгострокові зобов'язання	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7	Kk	Короткострокові позики	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
8	Rp	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, кредиторська заборгованість, розрахунки за операціями з внутрішньої передачі запасів, розрахунки за окремими програмами	178,95	154,82	552,77	3215,78	2511,29
9	W	Доходи	20295,87	25612,74	29605,98	35388,33	39200,92

Джерело: розраховано автором.

Відповідно до поданих у таблиці даних величина усіх зазначених показників зростає, що свідчить про збільшення валюти балансу НаУОА за досліджуваний період.

Однак, на основі позитивної динаміки показників важко зробити однозначний висновок, щодо типу фінансової стійкості ДВНЗ. Тому необхідним постає визначення оптимальних ступенів охоплення джерел фінансового забезпечення НЗ на базі даних табл. 3.4 та оцінка типу фінансової стійкості НаУОА за 2008 – 2012 роки на основі розрахунку трикомпонентного показника \bar{S} (формула 3.2.) (табл.3.5).

Таблиця 3.5

**Оптимальні ступені охоплення джерел фінансового забезпечення НаУОА
у 2008 – 2012 роках**

(тис. грн.)

Показники	Роки				
	2008	2009	2010	2011	2012
Ев – Наявність власних оборотних коштів	4292,94	7528,19	10251,95	10977,61	13905,44
Ет – Наявність власних і позикових довгострокових джерел формування запасів і витрат	43296,45	46469,70	51269,25	53234,56	59062,44
Ес – Загальна величина основних джерел формування запасів і витрат	43296,45	46469,70	51269,25	53234,56	59062,44
Тип ФС	Абсолютна	Абсолютна	Абсолютна	Абсолютна	Абсолютна

Джерело: розраховано автором.

Таким чином, за досліджуваний період фінансова стійкість НаУОА була абсолютною. Однак, така ситуація може бути спричинена рядом факторів, окрім збільшення абсолютних показників балансу (форма №1) та звіту про результати фінансової діяльності (форма №9), які детальніше буде досліджено далі.

Оцінимо фінансову стійкість НУВГП, спочатку розглянувши історію його функціонування, яка на Рівненщині розпочалася у 1959 році з діяльності Українського інституту інженерів водного господарства, якому в 1995 році було надано статус Української державної академії водного господарства. У 1998 році на базі академії, автотранспортного та текстильного технікумів м. Рівного утворено Рівненський державний технічний університет, який у 2002 році отримав назву

Українського державного університету водного господарства та природокористування, а в 2004 році йому було надано статус Національного.

На базі університету діють 9 факультетів: будівництва та архітектури; водного господарства; гідротехнічного будівництва та гідроенергетики; екології та природокористування; економіки і підприємництва; землеустрою та геоінформатики; менеджменту; механіко-енергетичного факультету; прикладної математики та комп'ютерно-інтегрованих систем, які готують фахівців більш як за 60 престижними спеціальностями. Кількість студентів НУВГП очної та заочної форм навчання складає близько 12 тис. чоловік.

У складі університету діють навчально-консультаційні центри: Закарпатський, Кримський, Прилуцький, Слов'янський, – та технікуми: Автотранспортний, Костопільський будівельно-технологічний, Технологій та дизайну, Технічний коледж, Рівненський економіко-правовий ліцей, Німецько-український навчальний інститут та консультаційний центр. В підпорядкуванні НУВГП функціонують бази практик і відпочинку «Водник» на чорноморському узбережжі (с.Залізний Порт, Херсонської обл.), «Хрінники» (Рівненська обл.), «Світязь» (Волинська обл.), спортивно-оздоровчий табір у с.Хотинь Рівненського району. Детальніше структуру університету подано в Додатку С.

Для визначення типу фінансової стійкості НУВГП у 2008 – 2012 роках розрахуємо абсолютні показники та відобразимо їх у табл. 3.6.

Показники, подані у табл. 3.6, підтверджують збільшення валюти балансу навчального закладу у 2008 – 2012 роках: зростання величини необоротних активів, поточної дебіторської заборгованості, грошових коштів, видатків та доходів.

Значення всіх інших показників зростали до 2011 року, а в 2012 році спостерігалось незначне зменшення запасів, власного капіталу, поточної кредиторської заборгованості. Такі тенденції можна оцінити позитивно, якщо говорити про зростання доходів та зменшення поточної заборгованості, однак негативний аспект має збільшення дебіторської заборгованості, що погіршує фінансову стійкість НУВГП.

Таблиця 3.6

Абсолютні показники фінансової стійкості НУВГП у 2008 – 2012 роках
(тис. грн.)

№ п/п	Умовне позначення	Зміст показника	Роки				
			2008	2009	2010	2011	2012
1	F	Необоротні активи (залишкова вартість нематеріальних активів, основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, незавершене капітальне будівництво)	74474,72	75575,31	81050,25	87350,68	88585,96
2	Z	Нефінансові оборотні активи (матеріали і продукти харчування, малоцінні та швидкозношувані предмети, інші запаси)	2592,11	2452,45	2540,06	3689,91	3489,72
3	Ra	Дебіторська заборгованість, розрахунки за операціями з внутрішньої передачі запасів, розрахунки за окремими програмами, короткострокові векселі одержані, інші кошти, грошові кошти в дорозі, рахунки в банках, рахунки в казначействі загального фонду, рахунки в казначействі спеціального фонду, інші рахунки в казначействі, каса	1041,60	953,75	1243,80	1180,26	1269,14
4	V	Видатки	63712,25	87160,86	94939,53	114029,23	123144,15
5	D	Власний капітал (фонд у необоротних активах, фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах, результат виконання кошторису за загальним фондом, результат виконання кошторису за спеціальним фондом, результат переоцінок)	70103,36	67934,66	78113,88	86072,00	84856,57
6	Kd	Довгострокові зобов'язання	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7	Kk	Короткострокові позики	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
8	Rp	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, кредиторська заборгованість, розрахунки за операціями з внутрішньої передачі запасів, розрахунки за окремими програмами	13678,40	18722,40	19250,46	19774,89	16812,76
9	W	Доходи	60920,20	83886,92	99573,72	115798,04	120422,0

Джерело: розраховано автором.

Що ж до оптимальних ступенів охоплення джерел фінансового забезпечення НУВГП за досліджуваний період, то відповідно до поданих у табл. 3.7 їхніх значень можна зробити висновок про нормальний тип ФС університету, оскільки для погашення його заборгованості не вистачає наявних власних оборотних коштів.

Таблиця 3.7

**Оптимальні ступені охоплення джерел фінансового забезпечення НУВГП
у 2008 – 2012 роках**

(тис. грн.)

Показники	Роки				
	2008	2009	2010	2011	2012
Ев – Наявність власних оборотних коштів	-4371,36	-7640,66	-2936,37	-1278,68	-3729,40
Ет – Наявність власних і позикових довгострокових джерел формування запасів і витрат	70103,36	67934,66	78113,88	86072,00	84856,57
Ес – Загальна величина основних джерел формування запасів і витрат	70103,36	67934,66	78113,88	86072,00	84856,57
Тип ФС	Нормальна	Нормальна	Нормальна	Нормальна	Нормальна

Джерело: розраховано автором.

Тип фінансової стійкості ХУУП впродовж 2008 – 2012 років покращився із нормальної стійкості протягом 2008 – 2011 років до абсолютної у 2012 році.

Щодо історії функціонування ХУУП, то це ДВНЗ IV рівня акредитації комунальної форми власності, заснований у 1992 році. Висока якість отриманих в університеті знань прямо пропорційна професійному рівню викладання та успішному застосуванню новітніх освітніх систем і методик. Наразі на трьох факультетах (юридичному, управління та економіки, заочному) діє 11 кафедр, юридична клініка (до речі, найстаріша в Україні), студенти та юрисконсульти якої надають високопрофесійні юридичні послуги малозабезпеченим верствам населення, є переможцями всеукраїнських та міжнародних змагань, учасниками багатьох грандових програм. Набирає потужності студентський бізнес-центр, який став базою для практичного навчання студентів та своєрідною школою для майбутніх підприємців. Кількість студентів ХУУП очної та заочної форм навчання складає близько 5 тис. чоловік. Абсолютні показники фінансової стійкості ХУУП (табл. 3.8) свідчать про покращення фінансового стану НЗ, оскільки впродовж 2008

– 2010 років керівництво ДВНЗ зуміло погасити свої довгострокові зобов'язання та короткострокові позики, а відтак, забезпечити у 2012 році абсолютну фінансову стійкість НЗ.

Таблиця 3.8

Абсолютні показники фінансової стійкості ХУУП у 2008 – 2012 роках
(тис. грн.)

№ п/п	Умовне позначення	Зміст показника	Роки				
			2008	2009	2010	2011	2012
1	F	Необоротні активи (залишкова вартість нематеріальних активів, основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, незавершене капітальне будівництво)	43485,97	44125,13	47335,93	47110,18	51822,23
2	Z	Нефінансові оборотні активи (матеріали і продукти харчування, малоцінні та швидкозношувані предмети, інші запаси)	1582,43	1500,96	1585,40	1992,55	2266,04
3	Ra	Дебіторська заборгованість, розрахунки за операціями з внутрішньої передачі запасів, розрахунки за окремими програмами, короткострокові векселі одержані, інші кошти, грошові кошти в дорозі, рахунки в банках, рахунки в казначействі загального фонду, рахунки в казначействі спеціального фонду, інші рахунки в казначействі, каса	868,19	825,44	1098,98	822,14	1418,58
4	V	Видатки	32755,29	51723,85	56694,21	69437,91	78090,32
5	D	Власний капітал (фонд у необоротних активах, фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах, результат виконання кошторису за загальним фондом, результат виконання кошторису за спеціальним фондом, результат переоцінок)	43375,29	43445,12	45327,23	45356,56	56552,10
6	Kd	Довгострокові зобов'язання	23,46	23,46	34,57	0,00	0,00
7	Kk	Короткострокові позики	23,46	23,46	34,57	0,00	0,00
8	Rp	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, кредиторська заборгованість, розрахунки за операціями з внутрішньої передачі запасів, розрахунки за окремими програмами	6195,18	7916,72	12535,71	12694,23	7389,23
9	W	Доходи	35896,36	55200,26	61561,03	81050,80	92004,82

Джерело: розраховано автором.

Збільшення валюти балансу університету, величини його доходів та видатків, власного капіталу та дебіторської заборгованості, зменшення поточних зобов'язань зумовило нормальну фінансову стійкість НЗ, що підтверджують значення оптимальних ступенів охоплення джерел фінансового забезпечення ХУУП за досліджуваний період (табл.3.9).

Таблиця 3.9

Оптимальні ступені охоплення джерел фінансового забезпечення ХУУП

у 2008 – 2012 роки

(тис.грн.)

Показники	Роки				
	2008	2009	2010	2011	2012
Ев – Наявність власних оборотних коштів	-110,68	-680,00	-2009,70	-1753,63	4729,86
Ет – Наявність власних і позикових довгострокових джерел формування запасів і витрат	43398,74	43468,58	45361,80	45356,56	56552,10
Ес – Загальна величина основних джерел формування запасів і витрат	43422,20	43492,04	45396,37	45356,56	56552,10
Тип ФС	Нормальна	Нормальна	Нормальна	Нормальна	Абсолютна

Джерело: розраховано автором.

Абсолютний тип ФС ХУУП у 2012 році спричинений зростанням величини власного капіталу ДВНЗ та зменшенням його поточної заборгованості.

Також доцільно зазначити, що абсолютна та нормальна ФС спостерігається зазвичай у тих ДВНЗ, в яких розмір бюджетного фінансового забезпечення в більшості випадків перевищує вартість необоротних активів. Нестійкий фінансовий стан може бути в діяльності ДВНЗ у випадках: тривалої відстрочки в надходженні бюджетних коштів (з причин зовнішньоекономічного характеру); недостатньої кількості коштів СФ. Хоча з вищезазначених тверджень теж можуть бути винятки, за умови врахування крім кількісних також якісних показників діяльності ДВНЗ.

В свою чергу, визначення типу фінансової стійкості ДВНЗ передбачає оцінку не лише абсолютних її показників, а й відносних. Тому доцільним є визначення та оцінка динаміки відносних (часткових) показників (коефіцієнтів) ФС досліджуваних університетів у 2008 – 2012 роках. Так щодо коефіцієнтного аналізу показників фінансової стійкості НаУОА, то відповідно до їхніх значень, поданих у табл. 3.10,

можна говорити, що відображені у ній тенденції підтверджують абсолютний стан фінансової стійкості ДВНЗ, оскільки значення майже всіх показників відповідають нормативним або близькі до них.

Таблиця 3.10

Відносні показники фінансової стійкості НаУОА у 2008 – 2012 роках

Показники	Нормативне значення	Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Зростання 0,2-0,5	0,10	0,16	0,20	0,21	0,24
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	>0,5, зростання	1,00	1,00	0,99	0,94	0,96
Коефіцієнт фінансового забезпечення (фінансового ризику)	<1, зменшення	0,00	0,00	0,01	0,06	0,04
Коефіцієнт співвідношення видатків (витрат, затрат) і доходів за ЗФ та СФ	Наближене до 1	0,93	0,87	0,91	0,98	0,93
Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	Наближене до 1	0,12	0,03	0,43	1,52	1,06
Коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків СФ і ЗФ	Зростання	0,41	0,50	0,46	0,38	0,56
Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків	Наближене до 1	1,01	0,98	1,00	0,99	1,02

Джерело: розраховано автором.

Крім того, із величини зазначених показників ФС видно, що впродовж досліджуваного періоду покращувалася маневреність власного капіталу, фінансова незалежність ДВНЗ, мінімальним був коефіцієнт фінансового ризику, майже ідеальним – співвідношення видатків (витрат, затрат) і доходів за ЗФ та СФ університету. Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості свідчить про наявність значної дебіторської заборгованості у 2008 – 2010 роках та кредиторської у 2011 – 2012 роках, що оцінюється негативно, оскільки відволікає кошти НЗ та стримує його розвиток. Коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків СФ і ЗФ свідчить, що більшість видатків ДВНЗ фінансується за рахунок бюджетних коштів. Щодо співвідношення касових та фактичних видатків, то протягом 2008 – 2012 років він відповідав нормативному значенню, або був дуже близьким до нього, що оцінюється позитивно. Отже, відповідно до динаміки вищепроаналізованих відносних показників ФС,

підтверджуються абсолютний її тип та покращення фінансового стану. Однак, це лише кількісна оцінка на основі даних фінансової звітності, без врахування якісних показників, рейтингової оцінки НаУОА.

Розглянемо детальніше значення обраних показників для НУВГП. Відповідно до даних табл. 3.11, можна зробити висновок про недостатню маневреність власного капіталу, значну кредиторську заборгованість, переважання у фінансовому забезпеченні видатків ДВНЗ коштів ЗФ.

Таблиця 3.11

Відносні показники фінансової стійкості НУВГП у 2008 – 2012 роках

Показники	Нормативне значення	Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Зростання 0,2-0,5	-0,06	-0,11	-0,04	-0,01	-0,04
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	>0,5, зростання	0,84	0,78	0,80	0,81	0,83
Коефіцієнт фінансового забезпечення (фінансового ризику)	<1, зменшення	0,20	0,28	0,25	0,23	0,20
Коефіцієнт співвідношення видатків (витрат, затрат) і доходів за ЗФ та СФ	Наближене до 1	1,05	1,04	0,95	0,98	1,02
Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	Наближене до 1	104,24	193,23	46,01	72,99	40,55
Коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків СФ і ЗФ	Зростання	1,17	0,81	0,71	0,67	0,76
Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків	Наближене до 1	0,83	0,68	1,32	0,95	1,38

Джерело: розраховано автором.

В цілому оцінка відносних показників фінансової стійкості НУВГП свідчить про необхідність покращення маневреності власного капіталу за рахунок збільшення його величини та мінімізації дефіцитного фінансового результату діяльності ДВНЗ, погашення кредиторської та дебіторської заборгованостей, що, в свою чергу, призведе до покращення фінансової незалежності НЗ та мінімізації фінансового ризику.

Детальніше зупинимось на відносних показниках фінансової стійкості ХУУП у 2008 – 2012 роках. Так відповідно до даних табл. 3.12 до 2012 року спостерігалася

негативна тенденція щодо низької маневреності власного капіталу, незначного зростання фінансового ризику, переважання кредиторської заборгованості над дебіторською. Позитивним моментом було переважання фінансового забезпечення видатків за рахунок коштів СФ.

Таблиця 3.12

Відносні показники фінансової стійкості ХУУП у 2008 – 2012 роках

Показники	Нормативне значення	Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Зростання 0,2-0,5	0,00	-0,02	-0,04	-0,04	0,08
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	>0,5, зростання	0,87	0,85	0,78	0,78	0,88
Коефіцієнт фінансування (фінансового ризику)	<1, зменшення	0,14	0,18	0,28	0,28	0,13
Коефіцієнт співвідношення видатків (витрат, затрат) і доходів за ЗФ та СФ	Наближене до 1	0,91	0,94	0,92	0,86	0,85
Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	Наближене до 1	59,74	95,51	44,86	87,33	22,11
Коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків СФ і ЗФ	Зростання	1,20	1,27	1,22	1,31	1,39
Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків	Наближене до 1	0,81	0,74	0,97	0,95	0,89

Джерело: розраховано автором.

В цілому у 2012 році спостерігалася позитивна зміна всіх зазначених у таблиці показників, що призвело до абсолютної фінансової стійкості ДВНЗ.

Тому, виходячи із вищезазначеного, можемо стверджувати що для забезпечення нормативного значення наведених у таблицях показників ДВНЗ необхідно: збільшити розмір власного капіталу, а для цього доцільно постійно контролювати розмір його складових (фондів у необоротних активах та малоцінних та швидкозношуваних предметах, результатів виконання кошторису за ЗФ та СФ, результату переоцінок); слідкувати за кредиторською та дебіторською заборгованістю, не допускати їх невиправданих розмірів; раціонально використовувати бюджетні (ЗФ) та залучені самостійно (СФ) кошти.

Однак, для оцінки результатів діяльності ДВНЗ, джерел їхнього фінансового забезпечення та ефективності використання фінансових ресурсів, а відтак, і ФС, на нашу думку, необхідним є детальний аналіз форми №9 «Звіту про результати

фінансової діяльності ДВНЗ», який відображає отримані доходи, проведені видатки та фінансові результати за ЗФ та СФ. Так, щодо діяльності НаУОА у 2008 – 2012 роках, то відповідно до форми №9 структура доходів ДВНЗ в розрізі ЗФ та СФ була такою (табл. 3.13):

Таблиця 3.13

Структура доходів НаУОА у 2008 – 2012 роках

Показники	Роки				
	2008	2009	2010	2011	2012
Всього доходів, тис. грн.	20295,87	25612,74	29605,98	35388,33	39200,92
У тому числі:					
Частка доходів ЗФ, %	71,12	65,08	67,46	65,84	64,22
Частка доходів СФ, %	28,88	34,92	32,54	34,16	35,78
У тому числі:					
Частка плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством у отриманих доходах, %	86,18	95,61	97,74	94,19	89,51
У тому числі:					
Частка плати за послуги, що надаються згідно з їх основною діяльністю, %	89,92	90,33	79,31	83,51	90,24
Частка надходжень від додаткової (господарської) діяльності, %	8,96	9,29	20,05	15,94	9,42
Частка плати за оренду майна, %	0,47	0,38	0,23	0,25	0,20
Частка надходжень від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна), %	0,65	0,00	0,41	0,30	0,14
Частка інших джерел власних надходжень у отриманих доходах, %	13,82	4,39	2,26	5,81	10,49
У тому числі:					
частка благодійних внесків, грантів та дарунків, %	100,00	99,79	95,53	89,65	18,46
частка коштів, отриманих від підприємств, організацій, від фізичних осіб, інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, %	0,00	0,21	4,47	10,35	5,89
частка коштів, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право, %	0,00	0,00	0,00	0,00	75,65

Джерело: розраховано автором.

Відповідно до даних, поданих у табл. 3.13 діяльність НаУОА фінансується в більшій мірі за рахунок коштів ДБ, проте спостерігається тенденція до зменшення частки такого фінансового забезпечення із 71,12 % у 2008 році до 64,22 % у 2012 році. Ця ситуація спричинена змінами у сучасному фінансовому забезпеченні ВО, зокрема, ДВНЗ III-IV рівнів акредитації, що було досліджено у підрозділі 1.1. Частка фінансових ресурсів СФ університету впродовж досліджуваного періоду зростала від 28,88 % у 2008 році до 35,78 % у 2012 році. Ця тенденція оцінюється позитивно, оскільки свідчить про можливість НЗ підтримувати високий рівень своєї ФС та забезпечувати постійний розвиток установи.

Щодо структури доходів спеціального фонду НаУОА, то в ній значну частку (в середньому за досліджуваний період 92,6 %) займає плата за послуги, що надаються НЗ згідно із законодавством у отриманих доходах (в тому числі в середньому за 2008 – 2012 роки: 86,7 % – плата за послуги, що надаються згідно з їх основною діяльністю, 12,7 % – надходження від додаткової (господарської) діяльності, 0,31 % – частка плати за оренду майна, 0,29 % – частка надходжень від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)), а решту – 7,4 % складають інші джерела власних надходжень у отриманих доходах (серед яких в середньому за досліджуваний період: 80,7 % – благодійні внески, гранти та дарунки, 4,2 % – кошти, отримані від підприємств, організацій, від фізичних осіб, інших БУ для виконання цільових заходів, 15,1 % – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право (це джерело фінансового забезпечення діяльності ДВНЗ заслуговує особливої уваги, оскільки становить 75,65 % інших джерел власних надходжень у 2012 році)).

Крім цього, зазначене джерело фінансових ресурсів НаУОА, його формування та раціональне використання дає можливість ДВНЗ здійснювати капітальні видатки на покращення матеріально-технічної бази.

Співвідношення отриманих доходів до проведених видатків ЗФ у 2008 – 2012 роках було максимально наближеним до нормативного значення (табл.3.14). Частка

поточних видатків у проведених за ЗФ змінювалася впродовж досліджуваного періоду. Так у 2008 році вона становила 67,58 %, у 2009 збільшилася до 96,40 %, у 2010 році склала 100 %, у 2011 році несуттєво зменшилася до 99,53 %, а у 2012 році становила 96,76%. Частка капітальних видатків у проведених за ЗФ змінювалася згідно із зміною поточних видатків. Найбільше коштів на капітальні видатки було спрямовано у 2008 році (32,42 %), у 2009 та 2012 роках – 3,24 %, а у 2010 та 2011 роках коштів на покриття капітальних видатків не було взагалі. Також у 2009 та 2011 роках спостерігалася незначна частка надання кредитів 0,36 % та 0,47 % відповідно.

Таблиця 3.14

**Структура видатків та співвідношення отриманих доходів до проведених
видатків за ЗФ та СФ НаУОА у 2008 – 2012 роках**

Показники	Роки				
	2008	2009	2010	2011	2012
Всього видатків, тис. грн.	18893,68	22389,68	26876,05	34666,43	36300,60
Частка видатків ЗФ, %	72,65	75,85	74,11	67,70	68,08
Частка видатків СФ, %	27,35	24,15	25,89	32,30	31,92
Співвідношення отриманих доходів до проведених видатків за ЗФ	1,05	0,98	1,00	0,99	1,02
Частка поточних видатків у проведених, %	67,58	96,40	100,00	99,53	96,76
Частка капітальних видатків у проведених, %	32,42	3,24	0,00	0,00	3,24
Частка надання кредитів у проведених видатках, %	0,00	0,36	0,00	0,47	0,00
Співвідношення отриманих доходів до проведених видатків за СФ	1,13	1,65	1,38	1,08	1,21
Частка поточних видатків у проведених, %	58,53	73,41	65,10	51,22	66,17
Частка капітальних видатків у проведених, %	41,47	26,59	34,90	48,78	33,83
Частка надання кредитів у проведених видатках, %	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Джерело: розраховано автором.

Співвідношення отриманих доходів до проведених видатків за спеціальним фондом НаУОА у 2008 – 2012 роках свідчить про перевищення доходів над видатками (табл. 3.14). Частка поточних видатків у проведених за СФ менша, а капітальних дещо більша порівняно із ЗФ. Це підтверджує ефективність формування

та використання фінансових ресурсів університетом за СФ, що дає можливість ДВНЗ покращувати якість надання освітніх послуг та рівень свого рейтингу серед інших НЗ у сфері ВО України.

Структура доходів НУВГП у 2008 – 2012 роках наведена у табл. 3.15.

Таблиця 3.15

Структура доходів НУВГП у 2008 – 2012 роках

Показники	Роки				
	2008	2009	2010	2011	2012
Всього доходів, тис. грн.	60920,20	83886,92	99573,72	115798,04	120422,00
У тому числі:					
Частка доходів ЗФ, %	49,13	57,90	55,70	59,42	58,07
Частка доходів СФ, %	50,87	42,10	44,30	40,58	41,93
У тому числі:					
Частка плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством у отриманих доходах, %	94,24	94,83	97,77	96,66	97,74
У тому числі:					
Частка плати за послуги, що надаються згідно з їх основною діяльністю, %	82,03	78,12	73,19	77,86	79,53
Частка надходжень від додаткової (господарської) діяльності, %	17,89	21,78	26,74	22,02	20,18
Частка плати за оренду майна, %	0,06	0,06	0,06	0,09	0,28
Частка надходжень від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна), %	0,02	0,03	0,01	0,03	0,01
Частка інших джерел власних надходжень у отриманих доходах, %	5,76	5,17	2,23	3,34	2,26
У тому числі:					
частка благодійних внесків, грантів та дарунків, %	12,64	2,58	46,73	92,74	46,07
частка коштів, отриманих від підприємств, організацій, від фізичних осіб, інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, %	87,36	97,42	53,27	7,26	14,54
частка коштів, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право, %	0,00	0,00	0,00	0,00	39,39

Джерело: розраховано автором.

Відповідно до даних табл. 3.15 у структурі доходів НУВГП за досліджуваний період спостерігається незначне перевищення частки доходів ЗФ над доходами СФ. У структурі доходів СФ переважають кошти, отримані у вигляді плати за послуги, що надаються БУ згідно із законодавством у отриманих доходах (в середньому за 2008 – 2012 роки – 96%), решту – 4 % складають інші джерела власних надходжень, левову частку яких протягом 2008 – 2010 років становлять кошти, отримані від підприємств, організацій, від фізичних осіб, інших БУ для виконання цільових заходів. Однак, у 2011 році 92,74 % інших надходжень було сформовано за рахунок благодійних внесків, грантів та дарунків. В 2012 році структура інших джерел власних надходжень знову змінилася: 46,07 % – благодійні внески, гранти та дарунки, 39,39 % – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні НЗ від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право та 14,54 % – кошти, отримані від підприємств, організацій, від фізичних осіб, інших БУ для виконання цільових заходів. Частка видатків ЗФ за досліджуваний період становила 55,33 %, а СФ – 44,67% відповідно (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Структура видатків та співвідношення отриманих доходів до проведених видатків за ЗФ та СФ НУВГП у 2008 – 2012 роках

Показники	Роки				
	2008	2009	2010	2011	2012
Всього видатків, тис. грн.	63712,25	8716,086	94939,53	114029,24	123144,15
Частка видатків ЗФ, %	46,05	55,16	58,44	60,04	56,97
Частка видатків СФ, %	53,95	44,84	41,56	39,96	43,03
Співвідношення отриманих доходів до проведених видатків за ЗФ	1,02	1,01	1,00	1,00	1,00
Частка поточних видатків у проведених, %	99,25	99,05	99,89	99,82	99,98
Частка капітальних видатків у проведених, %	0,75	0,95	0,10	0,04	0,02
Частка надання кредитів у проведених видатках, %	0,00	0,00	0,00	0,14	0,00
Співвідношення отриманих доходів до проведених видатків за СФ, %	0,90	0,90	1,12	1,03	0,95
Частка поточних видатків у проведених, %	96,19	97,87	96,81	95,47	95,60
Частка капітальних видатків у проведених, %	3,81	2,13	3,19	4,53	4,40
Частка надання кредитів у проведених видатках, %	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Джерело: розраховано автором.

Особливістю розподілу видатків НУВГП, як за ЗФ, так і СФ у 2008 – 2012 роках було те, що їх лєвова частка в середньому за досліджуваний період 99,6 % за ЗФ та 96,4 % за СФ спрямовувалася на покриття поточних видатків. Таким чином, частка капітальних видатків в межах фондів була мізерною і не сприяла розвитку ДВНЗ у майбутньому.

Щодо структури доходів ХУУП, то вона суттєво відрізнялася від структури проаналізованих ДВНЗ, оскільки частка доходів за ЗФ була меншою від частки доходів за СФ, і за досліджуваний період зменшилася до 38,8 % у 2012 році.

В свою чергу, частка коштів СФ зросла від 57,44 % у 2008 році до 61,20 % у 2012 році. Така тенденція оцінюється позитивно, оскільки свідчить про ефективне залучення ДВНЗ додаткових фінансових ресурсів за рахунок надання платних послуг, що надаються БУ згідно із законодавством (в середньому 91 % за досліджуваний період (в тому числі: частка плати за послуги, що надаються згідно з їх основною діяльністю – 80,56 %, частка надходжень від додаткової (господарської) діяльності – 19,14 %, частка плати за оренду майна – 0,26 %, частка надходжень від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна) – 0,04 %)) та залучення інших джерел власних надходжень (9 % в середньому за 2008 – 2012 роки (в тому числі: частка благодійних внесків, грантів та дарунків – 25,4 %, частка коштів, отриманих від підприємств, організацій, від фізичних осіб, інших бюджетних установ для виконання цільових заходів – 72,03 %, частка коштів, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право – 2,57 %)).

Крім цього, спостерігалася тенденція до збільшення частки плати за послуги, що надаються БУ згідно із законодавством від 86,54 % у 2008 році до 94,56 % у 2012 році, відповідно частка інших джерел власних надходжень зменшилася від 13,46 % у 2008 році до 5,44 % у 2012 році. Таку зміну не можна оцінити однозначно як позитивну чи негативну, оскільки та чи інша структура доходів була оптимальною для ДВНЗ у конкретний звітний період.

Детальніше структуру доходів ХУУП за досліджуваний період відображено у табл. 3.17.

Таблиця 3.17

Структура доходів ХУУП у 2008 – 2012 роках

Показники	Роки				
	2008	2009	2010	2011	2012
Всього доходів, тис. грн.	35894,54	55200,98	61559,09	81048,68	91996,53
У тому числі:					
Частка доходів ЗФ, %	42,56	44,91	45,99	43,33	38,80
Частка доходів СФ, %	57,44	55,09	54,01	56,67	61,20
У тому числі:					
Частка плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством у отриманих доходах, %	86,54	88,74	91,37	93,72	94,56
У тому числі:					
Частка плати за послуги, що надаються згідно з їх основною діяльністю, %	78,22	78,90	81,55	82,28	81,85
Частка надходжень від додаткової (господарської) діяльності, %	20,73	21,00	18,31	17,63	18,07
Частка плати за оренду майна, %	1,00	0,08	0,06	0,09	0,07
Частка надходжень від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна), %	0,05	0,02	0,08	0,00	0,01
Частка інших джерел власних надходжень у отриманих доходах, %	13,46	11,26	8,63	6,28	5,44
У тому числі:					
частка благодійних внесків, грантів та дарунків, %	9,24	5,22	23,54	56,32	32,78
частка коштів, отриманих від підприємств, організацій, від фізичних осіб, інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, %	90,76	94,78	76,46	43,68	54,37
частка коштів, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право, %	0,00	0,00	0,00	0,00	12,85

Джерело: розраховано автором.

Співвідношення отриманих доходів ДВНЗ до проведених видатків за ЗФ та СФ у 2008 – 2012 роках було максимально наближеним до нормативного значення, що оцінюється позитивно та свідчить про цільове використання отриманих бюджетних та залучених ХУУП коштів (табл.3.18).

Таблиця 3.18

Структура видатків та співвідношення отриманих доходів до проведених видатків за ЗФ та СФ ХУУП у 2008 – 2012 роках

Показники	Роки				
	2008	2009	2010	2011	2012
Всього видатків, тис. грн.	32989,86	55801,38	62936,80	80820,05	85701,25
Частка видатків ЗФ, %	45,40	43,98	45,00	43,24	41,78
Частка видатків СФ, %	54,60	56,02	55,00	56,76	58,22
Співвідношення отриманих доходів до проведених видатків за ЗФ	1,02	1,01	1,00	1,00	1,00
Частка поточних видатків у проведених, %	96,24	98,56	98,74	99,34	98,56
Частка капітальних видатків у проведених, %	3,76	1,44	1,26	0,66	1,44
Частка надання кредитів у проведених видатках, %	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Співвідношення отриманих доходів до проведених видатків за СФ	1,14	0,97	0,96	1,00	1,13
Частка поточних видатків у проведених, %	87,21	89,98	92,32	94,89	86,50
Частка капітальних видатків у проведених, %	12,79	10,02	7,68	5,11	13,50
Частка надання кредитів у проведених видатках, %	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Джерело: розраховано автором.

Позитивним моментом була наявність у структурі видатків ЗФ та СФ (хоча й не значної) частки капітальних видатків, що дозволило керівництву ДВНЗ покращити матеріально-технічну базу НЗ.

Для порівняння розглянемо структуру доходів та видатків досліджуваних ДВНЗ у 2008 – 2012 роках в розрізі ЗФ та СФ. Так, щодо доходів, то з рис.3.1. видно, що найбільша частка доходів ЗФ впродовж досліджуваного періоду спостерігалася у НаУОА (тенденція до зменшення), на другому місці за отриманням бюджетних коштів для забезпечення своєї діяльності був НУВГП (частка коштів ЗФ коливалася

протягом 2008 – 2012 років), на третьому місці – ХУУП (зростання частки ЗФ спостерігалось з 2008 року по 2010 рік і з 2011 року по 2012 рік вона зменшилася).

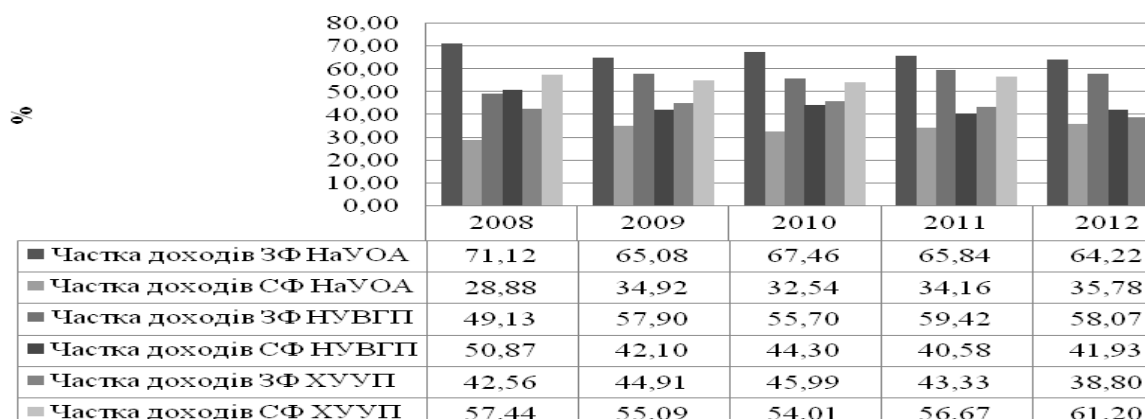


Рис.3.1. Структура доходів досліджуваних ДВНЗ в розрізі ЗФ та СФ у 2008 – 2012 роках

Джерело: побудовано автором.

Щодо доходів СФ, то найбільша їх частка була у ХУУП (її значення зменшувалося впродовж 2008 – 2010 років та зростало протягом 2011 – 2012 років), на другому місці – НУВГП, на третьому – НаУОА.

Структура видатків ДВНЗ в розрізі ЗФ та СФ у 2008 – 2012 роках майже повністю відповідала структурі доходів, що підтверджує рис.3.2.

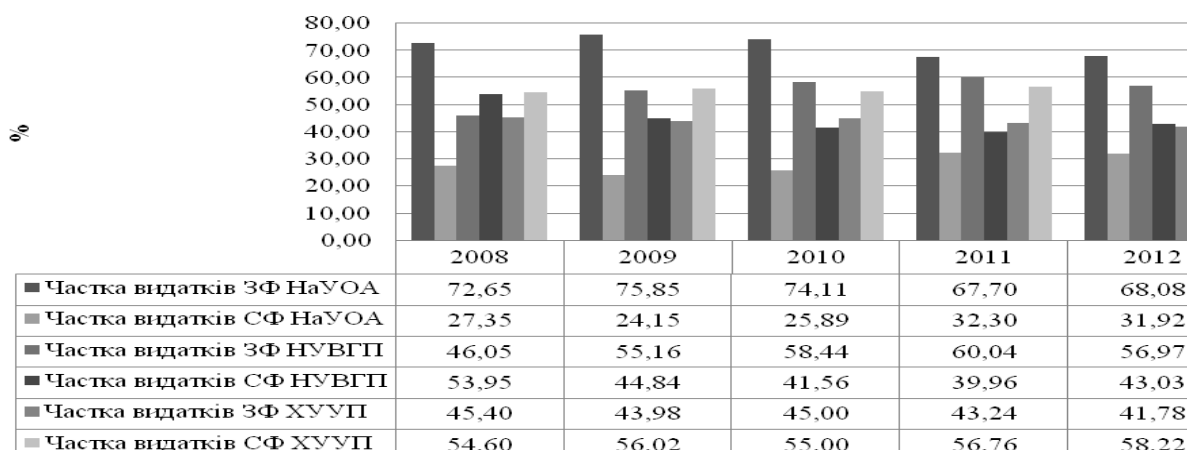


Рис.3.2. Структура видатків досліджуваних ДВНЗ в розрізі ЗФ та СФ у 2008 – 2012 роках

Джерело: побудовано автором.

Таким чином, можемо зробити висновок, що відповідно до даних проведеного аналізу та особливостей формування доходів та розподілу видатків досліджуваними університетами у 2008 – 2012 роках, значень абсолютних та відносних показників

фінансової стійкості НаУОА притаманна абсолютна ФС, НУВГП – нормальна ФС, а ХУУП – нормальна ФС впродовж 2008 – 2012 років та абсолютна ФС у 2012 році. Важливим також є те, що структура, джерела формування доходів та розподілу видатків університетів в розрізі ЗФ та СФ були різними, що підтверджує нашу думку про вплив вищезазначених факторів на фінансову стійкість ДВНЗ. Однак, вирішальний вплив має не лише співвідношення коштів за фондами, а й ефективність їх використання (недопущення нецільового витрачання коштів, виникнення невиправданої дебіторської та кредиторської заборгованостей, економія фінансових ресурсів).

Тому в контексті вищезазначеного особливої уваги заслуговують питання щодо використання досліджуваними ДВНЗ програмно-цільового методу у формуванні та виконанні бюджетних програм МОН України, а також оцінки їхнього фінансового забезпечення (табл.3.19).

Таблиця 3.19

Оцінка фінансового забезпечення бюджетних програм Міністерством освіти і науки України за 2008 – 2012 роки

Найменування	Роки, млн. грн.					У відсотках до попереднього року, %			
	2008	2009	2010	2011	2012	2009 до 2008	2010 до 2009	2011 до 2010	2012 до 2011
Разом по Міністерству, в тому числі:	16720,92	18820,56	22384,95	21518,84	18453,19	112,56	118,94	96,13	85,75
2201020 «Фундаментальні дослідження у вищих навчальних закладах»	150,99	147,79	164,91	172,56	-	97,88	111,58	104,64	-
2201040 «Прикладні розробки за напрямом науково-технічної діяльності вищих навчальних закладів»	300,44	260,67	273,59	312,60	358,90	86,76	104,96	114,26	114,81
2201160 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації»	8520,72	10002,54	11675,73	12726,34	10642,04	117,39	116,73	109,00	83,62
2201530 «Підготовка кадрів для гуманітарної сфери національним університетом «Острозька академія»»	25,29	34,47	43,73	-	-	136,30	126,86	-	-

Джерело: розроблено автором на основі даних джерел [90; 96].

З табл. 3.19 можемо зробити висновок про зменшення обсягів фінансового забезпечення виконання бюджетних програм МОН України за 2008 – 2012 роки в абсолютному вираженні та значні коливання темпів їх росту впродовж досліджуваного періоду.

Проте, доцільно зауважити те, що з досліджуваних нами ДВНЗ лише НаУОА фінансово забезпечувався міністерством, виконуючи окрему бюджетну програму 2201530 «Підготовка кадрів для гуманітарної сфери національним університетом «Острозька академія» впродовж 2008 – 2010 років. Щодо НУВГП та ХУУП, то відповідної інформації немає. Тому, враховуючи результати дослідження, викладені в п.1.3 роботи, МОН України необхідно переглянути існуючі бюджетні програми, особливості їхнього фінансового забезпечення (табл. 3.19) та оптимізувати як кількість програм, так і їх виконавців.

3.3. Модель оцінки фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності на базі апарату нечіткої логіки

Однією з основних проблем визначення фінансової стійкості ДВНЗ є суперечливість щодо правильності обрання тих чи інших критеріїв та коефіцієнтів її оцінки. Виходом із цієї ситуації є застосування методики та математичного апарату теорії нечіткої логіки (множини). Поняття нечіткої множини – це спроба математичної формалізації нечіткої інформації для побудови математичних моделей. В основі цього поняття є уявлення про те, що складові елементи цієї множини, які володіють загальною властивістю, можуть володіти цією властивістю в різному ступені (різною мірою), а отже, належати до цієї множини з різним ступенем [324]. Тому необхідною постає оцінка фінансової стійкості ДВНЗ (її інтегрального показника) на базі розробленої нами моделі.

Доцільно зазначити, що запропонована модель не має аналогів у вітчизняній та міжнародній практиці та розроблена нами вперше з метою оцінки фінансової

стійкості ДВНЗ на основі використання кількісних та якісних показників на базі апарату нечіткої логіки за допомогою програмного забезпечення «Fuzzy Logic Toolbox».

Методику розрахунку інтегрального показника фінансової стійкості ДВНЗ в Україні можна проводити на конкретно обраних ДВНЗ за певними параметрами: розташуванням в межах однієї області чи регіону; кількістю студентів та професорсько-викладацького складу; обсягом фінансового забезпечення за рахунок коштів ДБ та/або МБ України; можливостями щодо самофінансування; групами ДВНЗ (класичні; технологічні, будівництва та транспорту; технічні; педагогічні, гуманітарні, фізичного виховання і спорту; культури, мистецтва, живопису, скульптури та дизайну; охорони здоров'я; аграрні; права, економіки, управління, підприємництва і торгівлі); інше. Для перевірки можливим також є дослідження протилежних за зазначеними вище параметрами ДВНЗ України.

В нашому дослідженні оцінюватимемо фінансову стійкість ДВНЗ за першими трьома групами: НаУОА – класичний університет (Рівненська область), НУВГП – університет технологічний, будівництва та транспорту (Рівненська область), ХУУП – університет економіки, права та управління (Хмельницька область).

Оцінку рівня фінансової стійкості ДВНЗ доцільно здійснювати на базі складених правил і якісних та кількісних показників, які відображено в табл.П.2 Додатку П. Однак, для чіткості моделі необхідно обмежити кількість запропонованих фінансових коефіцієнтів із 21 до 7 (проаналізовані в підрозділі 3.2), зважаючи на їхній зміст, методику розрахунку та важливість впливу на формування фінансової стійкості ДВНЗ. Таким чином, для аналізу доцільно обрати такі показники: 1) коефіцієнт маневреності власного капіталу (K1); 2) коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) (K2); 3) коефіцієнт фінансового забезпечення (фінансового ризику) (K3); 4) коефіцієнт співвідношення проведених видатків (витрат) і отриманих доходів за загальним та спеціальним фондами (K4); 5) коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості (K5); 6) коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків СФ і ЗФ (K6); 7) коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків (K7). Зазначені

коефіцієнти (K1-K7) та ті, що наведені в Додатку П (табл. П.2), є фінансовими і розраховуються на основі таких форм фінансової звітності ДВНЗ: балансу (форма №1), кошторису доходів та видатків, звіту про результати фінансової діяльності (форма №9).

Крім цього, для оцінки фінансової стійкості ДВНЗ із застосуванням апарату нечіткої логіки, в першу чергу, необхідно сформувати та обґрунтувати набір фінансових показників. Щоб уникнути дублювання коефіцієнтів з погляду їх значущості для аналізу, відібрані показники повинні оцінювати ФС з різних сторін діяльності ДВНЗ. Тому фінансова стійкість НЗ (y) може бути оцінена на основі значень окремих показників:

$$y = f(x_i), \quad (3.8)$$

де x_i – відповідні фінансові показники.

Набір фінансових показників згаданий нами вище вважаємо найбільш оптимальним для оцінки фінансової стійкості ДВНЗ. Для того, щоб всі показники зробити однорідними та порівнюваними необхідно визначити їх значимість та вплив на результуючий показник (Інтегральний показник фінансового забезпечення ($I_{фз}$)), тобто на рівень ефективності системи управління фінансовими ресурсами НЗ.

Отже, поставимо у відповідність кожному показнику x_i рівень його значимості r_i для аналізу. Щоб оцінити цей рівень, необхідно розташувати всі показники в порядку убутання значимості таким чином, щоб виконувалося правило:

$$r_1 \geq r_2 \geq r_n, \quad (3.9)$$

Якщо система показників проранжована в порядку убутання їхньої важливості, то значимість i -того показника можна визначити за правилом Фішберна [23]:

$$r_i = \frac{2(N-i+1)}{(N+1)N}, \quad i=1, N \quad (3.10)$$

де r_i – значення розрахованого рангу i -того показника;

N – загальна кількість показників, для яких розраховуються ранги;

i – порядковий номер показника (в порядку їх значимості).

Правило Фішберна відображає той факт, що про рівень значимості показників не відомо нічого, крім їх значимості відносно один одного. Тоді оцінка (3.10)

відповідає максимуму ентропії наявної інформаційної невизначеності про об'єкт дослідження, тобто, дозволяє особі, що приймає рішення оцінити найкращі рішення в найгіршій інформаційній ситуації [295].

Після визначення рівня значимості фінансових коефіцієнтів фінансової стійкості ДВНЗ, необхідно розрахувати значення $I_{фз}$, за умови, що нормативне значення коефіцієнта або його позитивну зміну необхідно оцінювати як «1», а відхилення від норми або негативну зміну як «0».

Щодо якісних показників, то для дослідження оптимальними вважаємо ті, на основі яких визначається місце ДВНЗ у рейтингу найкращих ВНЗ України ЮНЕСКО «Топ-200 Україна», а саме: 1) оцінка якості науково-педагогічного потенціалу (I_{np}); 2) оцінка якості навчання (I_n); 3) оцінка міжнародного визнання (I_{mv}) та «Компас»: 4) задоволеність випускників ВНЗ отриманою ними освітою, і можливістю застосування її в трудовій діяльності (КР1); 5) сприйняття роботодавцями якості освіти в українських ВНЗ (КР2); 6) сприйняття експертами якості освіти в українських ВНЗ (КР3); 7) співпраця між ВНЗ і компаніями-роботодавцями (КР4).

Вибір вищезазначених рейтингів та якісних показників, на основі яких визначається Інтегральний показник рейтингу ДВНЗ (I_p), обумовлений доступністю звітної інформації в мережі Інтернет за 2008 – 2012 роки. Також можливим є використання рейтингу ВНЗ Міністерства освіти і науки України. Проте, в нашому дослідженні за браком звітних даних у Додатку Т наведено лише місця досліджуваних ДВНЗ у 2012 році за групами. Так НаУОА посів 8 місце із 31 класичного університету України, НУВГП – 23 місце із 31 технологічного університету, будівництва та транспорту та ХУУП – 6 місце із 23 університетів.

Крім цього, методику визначення місць досліджуваних ДВНЗ у рейтингах найкращих ВНЗ України ЮНЕСКО «Топ-200 Україна» та «Компас» за 2008 – 2012 роки подано у Додатку Т (табл. Т.4 та табл. Т.5).

Щодо методики розрахунку I_p ДВНЗ, то він визначається на основі виведеного місця ДВНЗ в рейтингу за формулою 3.11

$$((M_{31}-M_{i1})/M_{31}+(M_{32}-M_{i2})/M_{32} + \dots)/n, \quad (3.11)$$

де

Мз1 – загальна кількість місць в рейтингу №1;

Мз2 – загальна кількість місць в рейтингу №2;

Мі1 – місце досліджуваного ДВНЗ в рейтингу №1;

Мі2 – місце досліджуваного ДВНЗ в рейтингу №2;

n – кількість рейтингів.

Також для точнішого значення Інтегрального показника ФС ($I_{\text{ФС}}$) ДВНЗ необхідно ввести у модель два коригуючих показника, які суттєво впливають на фінансову стійкість НЗ та визначені відповідно до результатів проведеного соціологічного опитування експертів досліджуваних університетів (Додаток Т): частка контрактників від плану (Чк) та частка доходів ЗФ у фінансовому забезпеченні ДВНЗ (Чдзф). Необхідно також зазначити, що $I_{\text{ФС}}$ ДВНЗ може набувати значень від 0 до 1. Чим ближче отримане значення показника до 1, тим вищою є ФС, і навпаки. Розробка моделі оцінки фінансової стійкості ДВНЗ на базі апарату нечіткої логіки з допомогою програмного забезпечення «Fuzzy Logic Toolbox», відповідно до наведених уточнень, включає виконання такого алгоритму:

Етап 1. Визначення характеристик системи. Для формування набору незалежних змінних під час побудови моделі оцінки фінансової стійкості ДВНЗ необхідно сформувати набір найважливіших показників-коефіцієнтів як кількісних, так і якісних (табл. 3.20).

Таблиця 3.20

Параметри, що впливають на фінансову стійкість ДВНЗ

Позначення	Параметри	Спосіб визначення
Хк ₁	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\Phi.\text{№ } 1 ((p. 330 + p.340 + p. 350 + p. 360 + p.370) - (p.110 + p.120 + p.130 + p.140)) / \Phi.\text{№ } 1 (p. 330 + p.340 + p. 350 + p. 360 + p.370)$
Хк ₂	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	$\Phi.\text{№ } 1 (p. 330 + p.340 + p. 350 + p. 360 + p.370) / \Phi.\text{№ } 1 (p.480)$
Хк ₃	Коефіцієнт фінансового забезпечення (фінансового ризику)	$\Phi.\text{№ } 1 (p. 380 + p.390 + p. 400 + p. 410 + p.420 + p.430 + p. 440) / \Phi.\text{№ } 1 (p. 330 + p.340 + p. 350 + p. 360 + p.370)$
Хк ₄	Коефіцієнт співвідношення проведених витрат (витрат) і отриманих доходів за загальним та спеціальним фондами	$\Phi \text{ № } 9 (p.020 + p.400) / \Phi \text{ № } 9 (p.010 + p.100)$
Хк ₅	Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	$\Phi \text{ № } 1 (p. 420 / p. 180)$

<i>Продовження табл. 3.20</i>		
Хк ₆	Коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків спеціального і загального фондів	Видатки спеціального фонду/Видатки загального фонду
Хк ₇	Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків	Сума касових видатків ДВНЗ/Сума фактичних видатків ДВНЗ
Іф ₃	Інтегральний показник фінансового забезпечення ДВНЗ	$I_{ф3} = 25X_{к1} + 21,43X_{к2} + 17,86X_{к3} + 14,29X_{к4} + 10,71X_{к5} + 7,14X_{к6} + 3,57X_{к7}$
Хя ₁	Оцінка якості науково-педагогічного потенціалу	Рейтинг найкращих ВНЗ України ЮНЕСКО «Топ-200 Україна»
Хя ₂	Оцінка якості навчання	Рейтинг найкращих ВНЗ України ЮНЕСКО «Топ-200 Україна»
Хя ₃	Оцінка міжнародного визнання	Рейтинг найкращих ВНЗ України ЮНЕСКО «Топ-200 Україна»
Хя ₄	Задоволеність випускників ВНЗ отриманою ними освітою і можливістю застосування її в трудовій діяльності	Рейтинг найкращих ВНЗ України «Компас»
Хя ₅	Сприйняття роботодавцями якості освіти в українських ВНЗ	Рейтинг найкращих ВНЗ України «Компас»
Хя ₆	Сприйняття експертами якості освіти в українських ВНЗ	Рейтинг найкращих ВНЗ України «Компас»
Хя ₇	Співпраця між ВНЗ і компаніями-роботодавцями	Рейтинг найкращих ВНЗ України «Компас»
Ір	Інтегральний показник рейтингу ДВНЗ	$((M_{31}-M_{i1})/M_{31} + (M_{32}-M_{i2})/M_{32} + \dots)/n$, де М ₃₁ – загальна кількість місць у рейтингу № 1; М ₃₂ – загальна кількість місць у рейтингу № 2; М _{i1} – місце досліджуваного ДВНЗ в рейтингу № 1; М _{i2} – місце досліджуваного ДВНЗ в рейтингу № 2; n – кількість рейтингів
Чк	Частка контрактників від плану	Звіти приймальної комісії ДВНЗ
Чдзф	Частка доходів загального фонду у фінансовому забезпеченні ДВНЗ	$(\Phi \text{ №9 (p.010)} / \Phi \text{ №9 (p.010 + p.100)}) * 100\%$

Джерело: розроблено автором.

Представлений набір показників є одним з можливих варіантів і може формуватися експертом індивідуально для кожного окремого ДВНЗ з урахуванням специфіки його діяльності.

Усі параметри у моделі повинні бути представлені у вигляді лінгвістичних змінних.

Етап 2. Лінгвістичні змінні.

Значення носія функції належності термів на універсальній множині u для усіх лінгвістичних змінних сформовано на основі правила «золотого перегину». Оскільки всі значення відповідають нормальному закону розподілу випадкових величин, то функції належності мають форму розподілу Гауса [59; 103; 150]. Мінімальне та максимальне значення параметру для функцій належності визначено

шляхом нормалізації попередньо отриманих інтервалів за правилом «золотого перегину». Далі потрібно описати параметри як лінгвістичні змінні, вказавши терми та їх позначення, універсальну множину (табл. 3.21).

Етап 3. Визначення функцій належності нечітких термів.

На наступному етапі для кожного значення терму лінгвістичної змінної необхідно побудувати функцію належності.

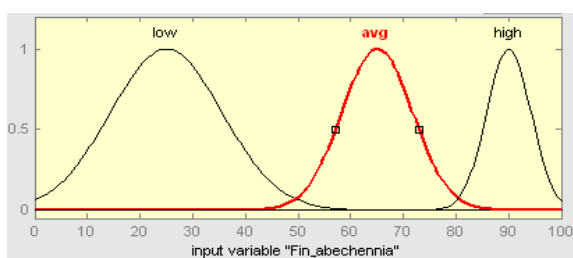
Таблиця 3.21

Чинники фінансової стійкості ДВНЗ, описані як лінгвістичні змінні

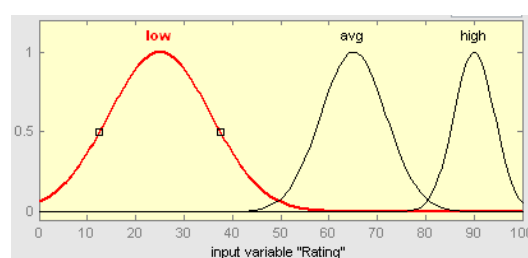
Позначення і назва змінної	Універсальна множина	Терми для оцінювання
Іфз – Інтегральний показник фінансового забезпечення ДВНЗ	(0-100) балів	0-50 – низький (Н), 50-81 – середній (С), 81-100 – високий (В)
Ір – Інтегральний показник рейтингу ДВНЗ	(0-100) балів	0-50 – низький (Н), 50-81 – середній (С), 81-100 – високий (В)
Чк – Частка контрагентів від плану	(0-100) балів	0-50 – низька (Н), 50-81 – достатня (Д), 81-100 – висока (В)
Чдзф – Частка доходів загального фонду у фінансовому забезпеченні ДВНЗ	(0-100) балів	0-45 – низька (Н), 45-72 – середня (С), 72-89 – висока (В), 89-100 – дуже висока (ДВ)

Джерело: розроблено автором.

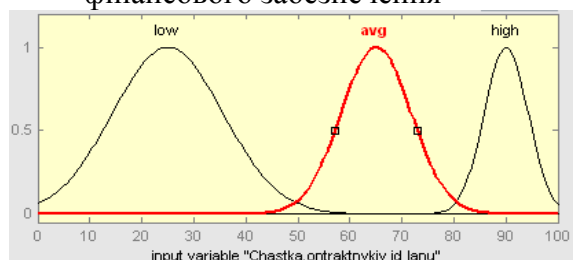
Для всіх лінгвістичних змінних, описаних у табл. 3.20 на універсальній множині (0;100) балів побудовано функцію належності, яка має дзвоноподібну форму (рис. 3.3).



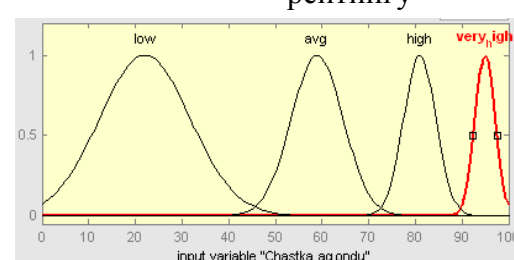
а) Інтегральний показник фінансового забезпечення



б) Інтегральний показник рейтингу



в) Частка контрагентів від плану



г) Частка доходів загального фонду у фінансовому забезпеченні ДВНЗ

Рис.3.3 Терми лінгвістичних змінних

Джерело: розроблено автором.

Терми на рис. 3.3 а) позначені наступним чином: low – низький (Н), avg – середній (С), high – високий (В). Відповідно до таблиці 3.20 позначено всі інші терми. Також необхідно звернути увагу на те, що використання апарату нечіткої логіки для Інтегрального показника фінансової стійкості ДВНЗ не передбачає визначення чітких його значень. Тому запропоновані нами вище параметри вихідної змінної перетинаються між собою. Окремо доцільно зупинитися на термах Інтегрального показника фінансової стійкості ДВНЗ (рис.3.4).

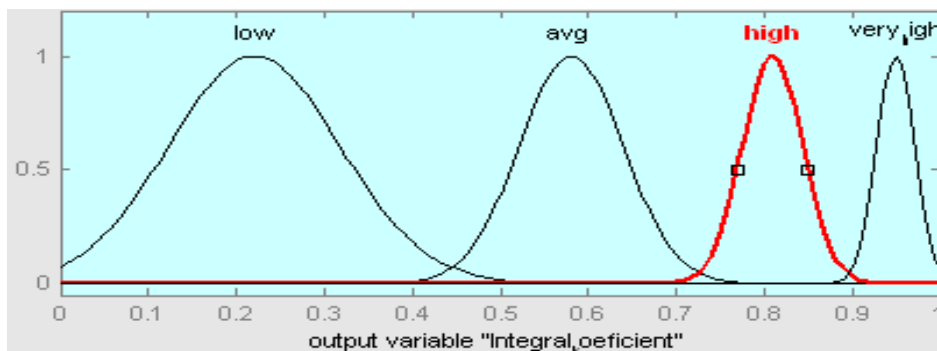


Рис.3.4. Терми Інтегрального показника фінансової стійкості ДВНЗ

Джерело: розроблено автором.

Терми на рис. 3.4 позначені таким чином: low – низький (Н), avg – середній (С), high – високий (В), very high – дуже високий (ДВ).

Таким чином, Інтегральний показник фінансової стійкості ДВНЗ може набувати значень від 0 до 1 як зазначалося вище.

Так низькому рівню (Н) ФС відповідатимуть значення від 0 до 0,45, середньому (С) – від 0,45 до 0,72, високому (В) – від 0,72 до 0,89 та дуже високому (ДВ) – від 0,89 до 1 бала.

Етап 4. Формування бази правил.

Експертна система на базі нечітких знань повинна містити такий механізм нечіткого логічного виведення, щоб можна було роботи висновки про рівень фінансової стійкості ДВНЗ на основі всієї необхідної вхідної інформації. Тому потрібно сформувати базу правил для нашого дослідження. У подальшому базу правил потрібно перетворити в систему нечітких логічних рівнянь, яка і буде давати результат. Уривок бази правил показано у табл. 3.22.

Таблиця 3.22

**База правил моделі оцінки рівня фінансової стійкості ДВНЗ на базі апарату
нечіткої логіки**

Лінгвістичні значення показників				Вага	Результуюча зміна
X_1	X_2	X_3	X_4	W	G
B	B	B	$ДВ$	$w_1^{ДВ}$	$ДВ$
...
B	C	—	—	w_2^B	B
...
C	B	B	H	w_3^C	C
...
C	—	H	H	w_4^H	H
...

Джерело: розроблено автором.

На основі поданої бази правил під час обчислень необхідно сформувати систему нечітких логічних рівнянь. Для кожного з термів представлено аналітичну форму запису за допомогою функцій належності та вагових коефіцієнтів. Так, наприклад, для високого рівня Інтегрального показника фінансової стійкості ДВНЗ це рівняння має вигляд.

$$\mu^B(X_1, \dots, X_4) = w_1^B [\mu^C(X_1) \cdot \mu^C(X_2) \cdot \mu^B(X_3) \cdot \mu^B(X_4)] \vee w_2^B [\mu^B(X_1) \cdot \mu^C(X_2)] \vee w_3^B [\mu^C(X_1) \cdot \mu^C(X_2) \cdot \mu^B(X_3) \cdot \mu^C(X_4)] \quad (3.12)$$

де

$\mu^{d_j}(X_1, \dots, X_N)$ – функція належності вектора вхідних змінних X_i , $i = \overline{1, N}$, j -му значенню вихідної змінної G (лінгвістичної змінної $d_j \in \{H, C, B\}$),

N – кількість вхідних факторів, $\mu^{a_i^{jp}}(x_i)$ – функція належності вхідної змінної X_i лінгвістичному терму a_i^{jp} , $j = \overline{1, m}$, $i = \overline{1, N}$, $p = \overline{1, k_j}$ ($\mu^{-a}(x_i) = 1 - \mu^a(x_i)$),

m – кількість значень вихідної змінної G ,

k_j – кількість правил у базі знань, відповідних j -му терму результуючої змінної G .

Після розв'язання рівнянь для кожного з термів вихідної змінної отримано ряд термів – результатів виведення по кожному правилу. Побудована вище модель передбачає оцінку рівня фінансової стійкості ДВНЗ з використанням нечітких описів експертів (бази правил) залежності вихідних показників від вхідних. На

основі сформованих правил для вхідних змінних визначається вихідна змінна – інтегральний показник фінансової стійкості конкретного ДВНЗ за відповідний період часу.

База правил моделі оцінки фінансової стійкості ДВНЗ в оточенні програмного забезпечення «Fuzzy Logic Toolbox» має вигляд, який відображено на рис.3.5.

Після розв’язання рівнянь для кожного з термів вихідної змінної отримаємо ряд термів – результатів виведення по кожному правилу.

Побудована вище модель передбачає оцінку рівня фінансової стійкості ДВНЗ з використанням нечітких описів експертів (база правил) залежності вихідних показників від вхідних.

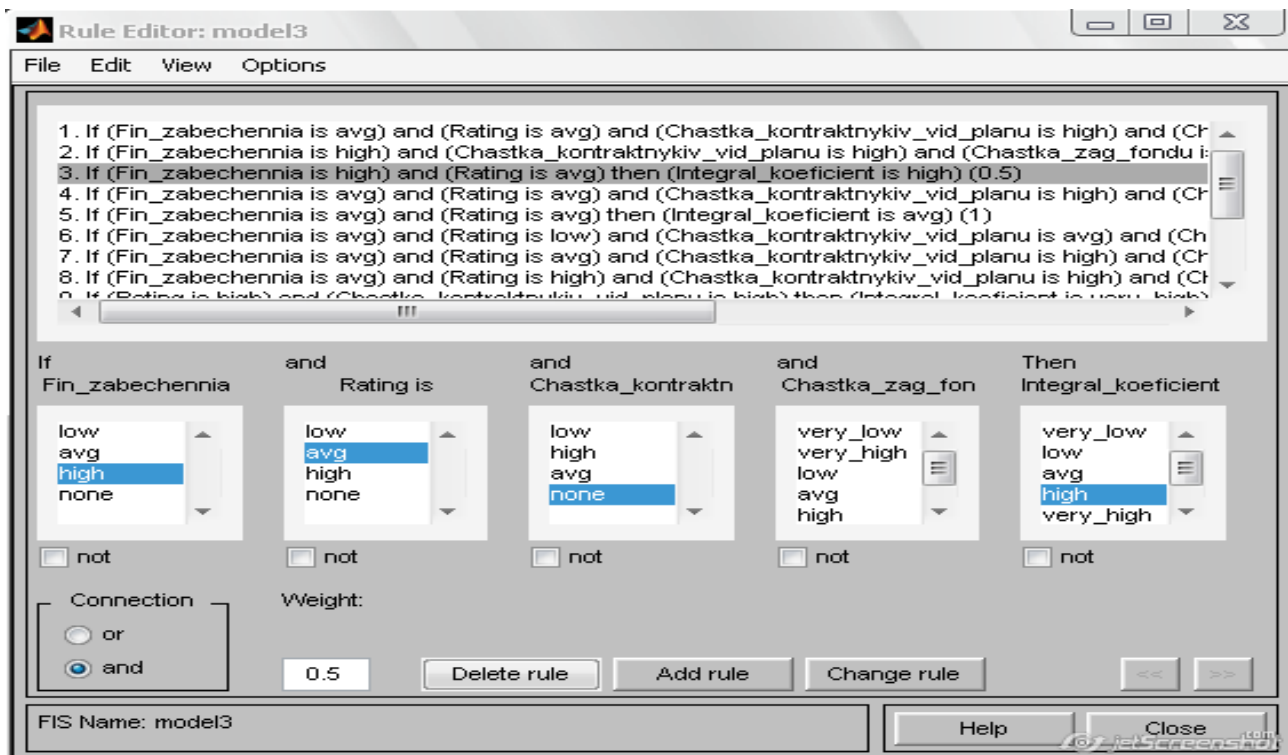


Рис. 3.5. База правил моделі оцінки фінансової стійкості ДВНЗ на базі апарату нечіткої логіки в оточенні програмного забезпечення «Fuzzy Logic Toolbox»

Джерело: розроблено автором.

На основі сформованих правил для вхідних змінних, можливі значення яких детально описано у табл. 3.19, визначається вихідна змінна – інтегральний показник ФС конкретного ДВНЗ за відповідний період часу.

На рис. 3.6 подано приклад визначення рівня фінансової стійкості НаУОА за 2012 рік.

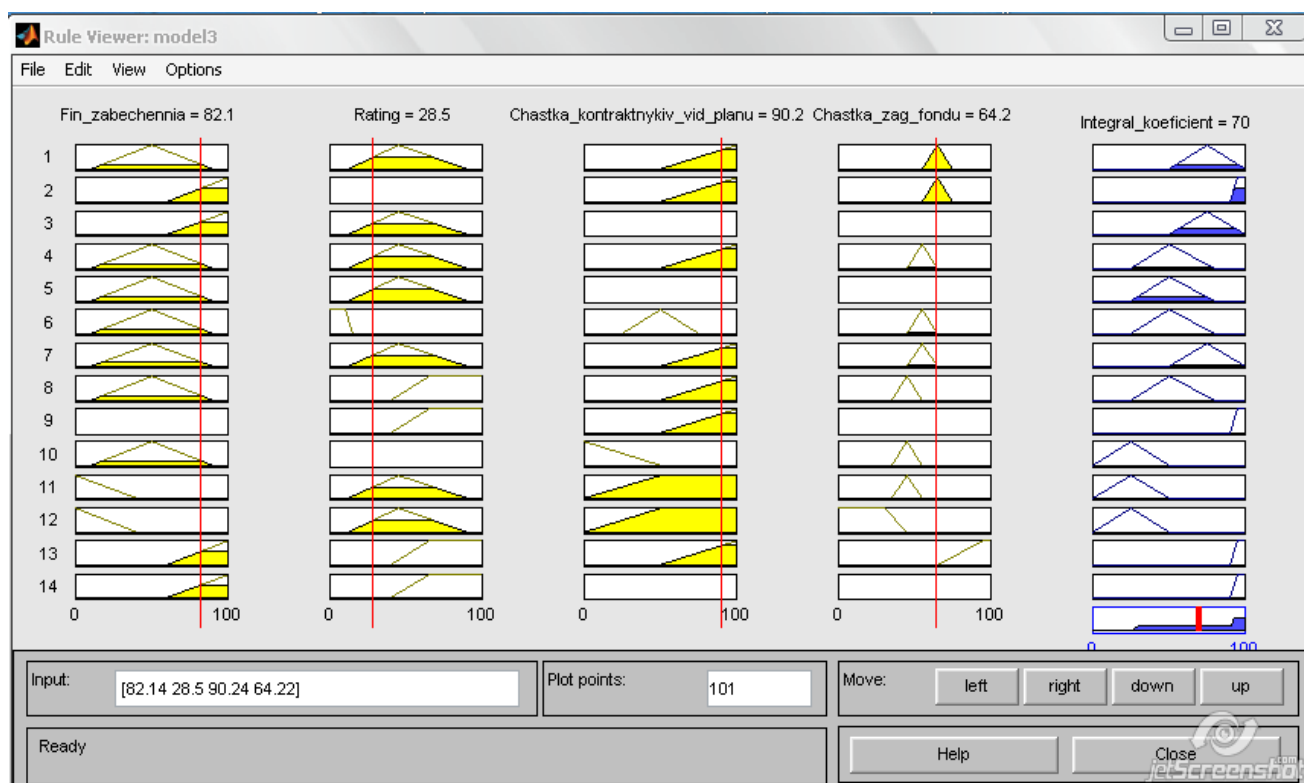


Рис.3.6. Визначення рівня фінансової стійкості НаУОА за 2012 рік з допомогою розробленої моделі на базі апарату нечіткої логіки в оточенні програмного забезпечення «Fuzzy Logic Toolbox»

Джерело: розроблено автором.

Результати оцінки рівня ФС досліджуваних ДВНЗ: НаУОА, НУВГП та ХУУП за 2008 – 2012 роки та відповідні вихідні дані відображено у табл. 3.23.

Таблиця 3.23

**Значення інтегрального показника фінансової стійкості ДВНЗ
у 2008 – 2012 роках**

Показники/ДВНЗ	НаУОА	НУВГП	ХУУП
2008 рік			
Іфз - Інтегральний показник фінансового забезпечення ДВНЗ	54	49	57
Ір - Інтегральний показник рейтингу ДВНЗ	31	44	56
Чк - Частка контрактиків від плану	89	82	78
Чдзф - Частка доходів ЗФ у фінансовому забезпеченні ДВНЗ	71	49	43
Іфс – Інтегральний показник фінансової стійкості ДВНЗ	0,61 (середній)	0,60 (середній)	0,59 (середній)
2009 рік			
Іфз - Інтегральний показник фінансового забезпечення ДВНЗ	64	43	61
Ір - Інтегральний показник рейтингу ДВНЗ	38	47	59

<i>Продовження табл. 3.23</i>			
Чк - Частка контракторів від плану	90	78	79
Чдзф - Частка доходів ЗФ у фінансовому забезпеченні ДВНЗ	65	58	45
Іфс – Інтегральний показник фінансової стійкості ДВНЗ	0,73 (високий)	0,75 (високий)	0,65 (середній)
2010 рік			
Іфз - Інтегральний показник фінансового забезпечення ДВНЗ	82	54	39
Ір - Інтегральний показник рейтингу ДВНЗ	28	46	54
Чк - Частка контракторів від плану	79	73	82
Чдзф - Частка доходів ЗФ у фінансовому забезпеченні ДВНЗ	67	56	46
Іфс – Інтегральний показник фінансової стійкості ДВНЗ	0,75 (високий)	0,69 (середній)	0,61 (середній)
2011 рік			
Іфз - Інтегральний показник фінансового забезпечення ДВНЗ	64	57	46
Ір - Інтегральний показник рейтингу ДВНЗ	29	42	55
Чк - Частка контракторів від плану	84	78	82
Чдзф - Частка доходів ЗФ у фінансовому забезпеченні ДВНЗ	65	59	43
Іфс – Інтегральний показник фінансової стійкості ДВНЗ	0,73 (високий)	0,76 (середній)	0,59 (середній)
2012 рік			
Іфз - Інтегральний показник фінансового забезпечення ДВНЗ	82	46	64
Ір - Інтегральний показник рейтингу ДВНЗ	29	47	49
Чк - Частка контракторів від плану	90	79	82
Чдзф - Частка доходів ЗФ у фінансовому забезпеченні ДВНЗ	64	58	39
Іфс – Інтегральний показник фінансової стійкості ДВНЗ	0,74 (високий)	0,83 (високий)	0,59 (середній)

Джерело: розроблено автором.

Також необхідно зазначити, що визначений рівень фінансової стійкості ДВНЗ у 2008 – 2012 роках (середній та високий) свідчить про те, що досліджуваним НЗ необхідно задля збереження та покращення своєї ФС в майбутньому і надалі працювати над:

- оптимізацією джерел самофінансування;
- акумулювати додаткові фінансові ресурси шляхом фандрайзингу;
- проводити ефективну профорієнтаційну роботу із абітурієнтами в межах своїх регіонів та за ними;
- розширювати структуру НЗ, долучаючи до неї як структурні підрозділи навчальні технікуми, училища, коледжі та ліцеї;
- покращувати якість професорсько-викладацького складу;
- здійснювати результативну наукову та науково-дослідну роботу, активніше залучати до неї студентів;

- розробляти та реалізовувати різні наукові проекти;
- брати активну участь у залученні грантів, міжнародних наукових докторських програмах;

- слідувати за достовірністю та обсягом висвітленої інформації про ДВНЗ в мережі Інтернет, зокрема наповнюваністю офіційних сайтів НЗ.

Крім цього, одним із чинників стримування розвитку та забезпечення високого рівня фінансової стійкості ДВНЗ в Україні, в тому числі і досліджуваних НЗ, є їхня інформаційна закритість, неможливість або небажання надавати громадськості вичерпну та своєчасну інформацію про свою діяльність (неповне та невчасне наповнення сайтів університетів, відсутність їх якісних та повноцінних англomовних версій), що, в свою чергу, суперечить болонським принципам функціонування європейських університетів.

Також визначені нами тенденції щодо зменшення коштів ЗФ у фінансовому забезпеченні діяльності досліджуваних ДВНЗ не є випадковими, а підтверджують ситуацію фінансового забезпечення функціонування ДВНЗ системи МОН України впродовж 1996-2012 років: кошти спеціального фонду ДВНЗ системи МОН України у відсотках до всіх надходжень в середньому за період з 1996 по 2012 роки становили 57,99 % (рис. 3.7).

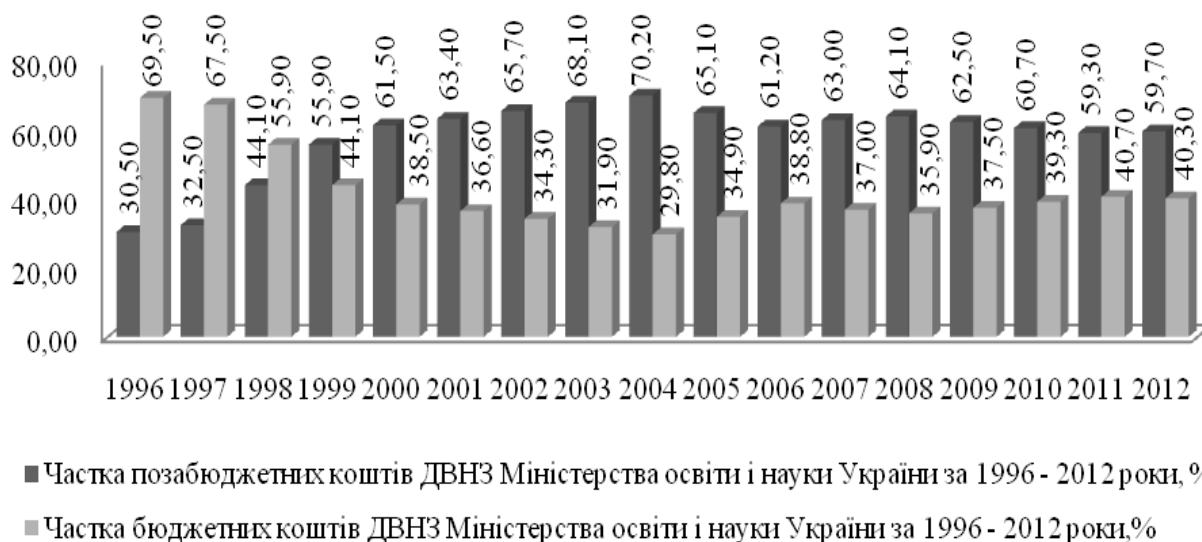


Рис.3.7 Динаміка структури фінансового забезпечення ДВНЗ Міністерства освіти і науки України за 1996-2012 роки

Джерело: розроблено автором на основі [52; 277; 279].

Таким чином, в Україні спостерігається тенденція до зменшення частки фінансових ресурсів ЗФ та зростання коштів СФ у структурі бюджетів ДВНЗ.

Близько 70-85 % від спеціального фонду ДВНЗ складають: плата за послуги, що надаються ДВНЗ згідно з їх основною діяльністю (85-90 %); надходження від додаткової (господарської) діяльності (7-10%); плата за оренду майна (3-5 %); решта - надходження від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

При цьому 25-30 % спеціального фонду ДВНЗ становлять інші джерела власних надходжень, серед яких основну частку займають благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, отримані від підприємств, організацій, від фізичних осіб, інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих від надання платних послуг (якщо таким закладам державою надано відповідне право).

Поряд з цим залишаються практично задекларованими на папері університетська автономія ДВНЗ в частині децентралізації і демократизації управління НЗ, демократизації навчального процесу, підвищення відповідальності ВНЗ за якість освіти, збільшення джерел самофінансування ДВНЗ шляхом надання додаткових послуг та залучення благодійних цільових фінансових ресурсів (фандрайзингу).

Доцільним для українських ДВНЗ також може стати використання зарубіжного досвіду, зокрема Великобританії. Не менш важливим моментом у забезпеченні фінансової стійкості ДВНЗ є надання їм автономії щодо використання власних коштів за рахунок переходу з казначейського обслуговування на банківське. Особливої уваги також потребує покращення співпраці українських університетів із іноземними ВНЗ та потенційними роботодавцями.

Також доцільно звернути увагу на кредитування студентів, яке є одним із джерел фінансового забезпечення діяльності ДВНЗ у сучасних умовах розвитку національної економіки України. Система фінансового забезпечення ВО у зарубіжних країнах останнім часом формується шляхом перерозподілу фінансового

тягаря між студентами, їхніми батьками, державою та іншими фізичними чи юридичними особами, які зацікавлені у здобутті якісної освіти конкретними особами. Як правило, збільшується частка витрат самих студентів.

Одне з суттєвих перетворень у фінансовому забезпеченні ВО зарубіжних країн пов'язане з введенням освітніх кредитів. Досвід цих країн переконує, що система кредитування громадян з метою отримання ВО успішно реалізується, а в деяких із них (США, Великобританія, Німеччина, Швеція, Фінляндія, Норвегія, Республіка Білорусь та Російська Федерація) вона набула помітного розвитку.

В Україні питання кредитування здобуття ВО знаходиться на стадії започаткування і не набуло широкого розповсюдження. У 2008 році до Верховної Ради України було подано Проект Закону про кредитування на здобуття вищої освіти №1084 від 30.11.2007. Проте у листопаді 2010 року його було повернуто на доопрацювання ініціатору внесення [177].

Єдиним доступним кредитним варіантом фінансового забезпечення ВО залишається система державних пільгових кредитів. Умови надання цільового пільгового державного кредиту визначено Постановою Кабміну № 916 від 16.06.2003 р. «Про затвердження Порядку надання цільових пільгових державних кредитів на здобуття вищої освіти» [232].

Не менш важливим є питання щодо можливості прогнозування ФС конкретного ДВНЗ у короткостроковій перспективі. Таку можливість надає розроблена нами модель оцінки ФС навчальних закладів на базі апарату нечіткої логіки з допомогою програмного забезпечення «Fuzzy Logic Toolbox».

Для прикладу спробуємо з'ясувати, на чому необхідно сконцентрувати увагу керівництву ХУУП у 2013 році і в якій мірі, щоб забезпечити високий рівень його ФС – 0,75 балів, за умови незмінності частки доходів ЗФ у фінансовому забезпеченні діяльності НЗ (38,80 балів).

Отож, щоб досягти бажаного рівня своєї фінансової стійкості ДВНЗ, необхідно покращити інтегральний показник фінансового забезпечення на 12,33 бали, інтегральний показник рейтингу – 15,05 бали, частку контрактників від плану – 9,35 балів. Детальніше зміни ілюструє рис. 3.8.

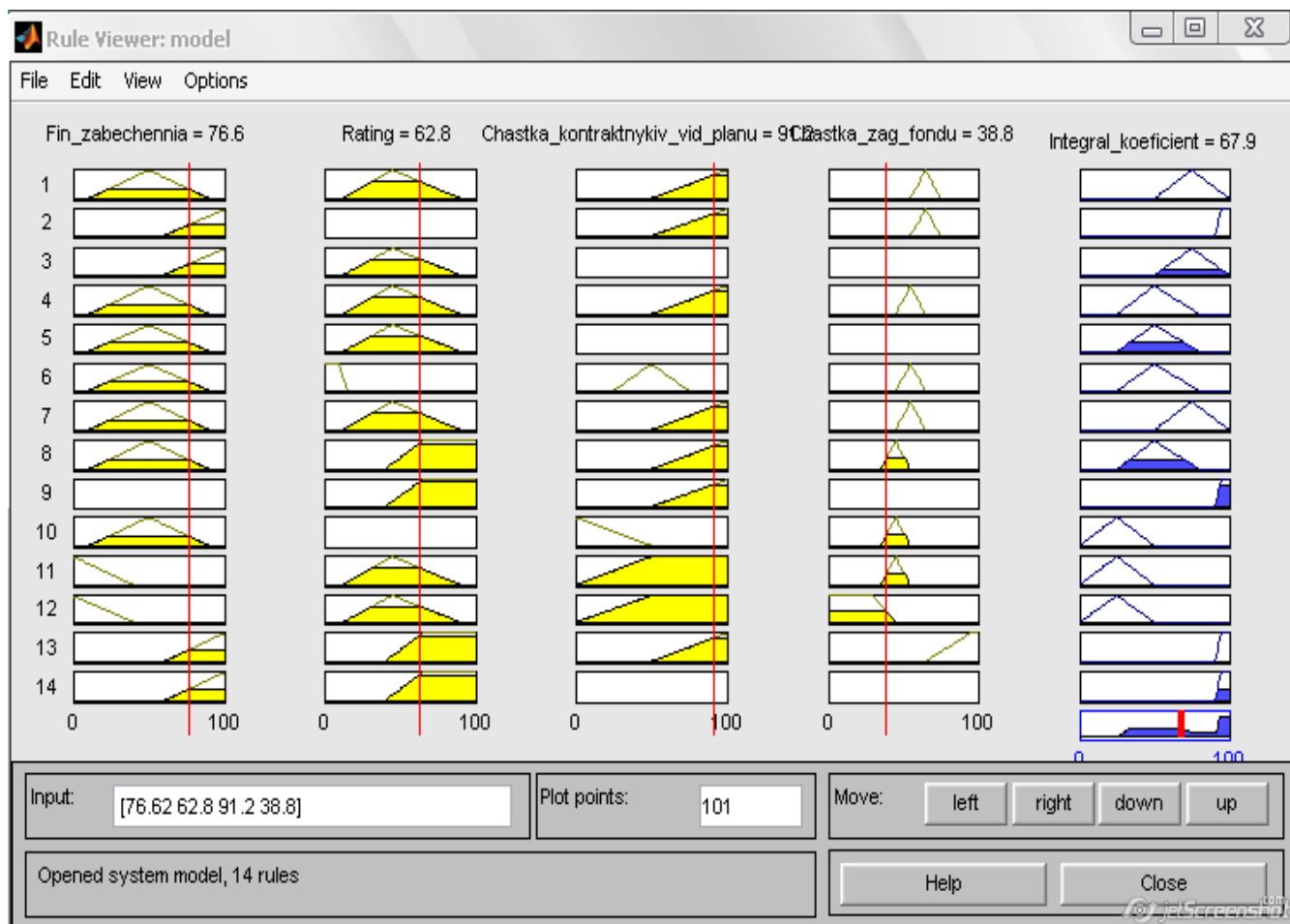


Рис.3.8. Прогнозування рівня фінансової стійкості ХУУП у 2013 році на основі розробленої моделі на базі апарату нечіткої логіки з допомогою програмного забезпечення «Fuzzy Logic Toolbox»

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, для забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ на сучасному етапі розвитку національної економіки України, крім уже згаданих заходів, необхідно: використовувати варіант змішаного державного фінансового забезпечення, коли частина грошей видається регулярно з ДБ та/або МБ з урахуванням кількості студентів і специфіки фаху, а решта – конкурсним чи комбінованим способом під конкретні наукові, освітні чи інноваційні програми з перевіркою їх виконання. Окрім цього практика державного фінансового забезпечення освіти не може бути сталою і незмінною, необхідність підвищення її економічної ефективності потребує вдосконалення всього фінансового механізму: податкової бази, нормативного визначення розмірів фінансового забезпечення. Нагальною потребою є формування

прозорого та цільового характеру фінансового забезпечення діяльності ДВНЗ, з посиленням елементів відповідальності та зменшення впливу суб'єктивних чинників (ручного керівництва) на процес прийняття управлінських рішень щодо розподілу та ефективності використання фінансових ресурсів.

Висновки до розділу 3

1. Узагальнення в розділі теоретичних положень аналізу показників фінансової стійкості ДВНЗ дало можливість здійснити її оцінку для досліджуваних ДВНЗ Рівненської та Хмельницької областей: НаУОА, НУВГП та ХУУП на основі абсолютних та відносних показників їхньої діяльності у 2008 – 2012 роках, вперше розробити та відобразити практичне використання моделі оцінки рівня фінансової стійкості НЗ на базі апарату нечіткої логіки. Що дозволить керівникам ДВНЗ та вищих рівнів управління постійно слідкувати за рівнем ФС навчальних закладів та своєчасно приймати оптимальні рішення щодо його підвищення.

2. В процесі дослідження було визначено сутність аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ як процесу вивчення даних фінансової звітності установ задля оцінки їхнього фінансового стану і результатів діяльності в минулому та прогнозування рівня ФС в майбутньому. Сформульовано мету аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, яка полягає у визначенні рівня ФС за попередні періоди функціонування НЗ, прогнозування її рівня в майбутньому, а відтак, зниження невизначеності, пов'язаної з прийняттям управлінських рішень щодо формування та раціонального використання фінансових ресурсів.

3. Вивчено сучасні підходи щодо оцінки ФС суб'єктів непідприємницької (підприємницької) діяльності на основі використання абсолютних та відносних показників, адаптовано вищезазначені методики для ДВНЗ (запропоновано алгоритми визначення фінансової стійкості ДВНЗ за абсолютними та відносними показниками) та оцінено тип фінансової стійкості НаУОА, НУВГП та ХУУП у 2008

– 2012 роках. Акцентовано увагу на необхідності обрання коефіцієнтів, які найкраще характеризують окремі особливості діяльності конкретного ДВНЗ.

4. В ході дослідження з'ясовано, що рівень фінансової стійкості ДВНЗ залежить не лише від особливостей фінансового забезпечення діяльності НЗ. Значний вплив на ФС мають такі якісні показники, як: якість науково-педагогічного потенціалу, якість навчання, міжнародне визнання ДВНЗ, задоволеність випускників ВНЗ отриманою ними освітою і можливістю застосування її в трудовій діяльності, сприйняття роботодавцями якості освіти в українських ВНЗ, сприйняття експертами якості освіти в українських ВНЗ, співпраця між ВНЗ і компаніями-роботодавцями. Не менш важливими є питання щодо наповнюваності ліцензійного набору студентів як на державну, так і на контрактну форму навчання.

5. Під час оцінки фінансової стійкості ДВНЗ за умови невизначеності та наявності непорівнюваних між собою кількісних та якісних показників обґрунтовано доцільність використання апарату нечіткої логіки. Вперше розроблено власну модель оцінки фінансової стійкості ДВНЗ на основі кількісних та якісних показників діяльності НЗ. В оточенні програмного забезпечення «Fuzzy Logic Toolbox» оцінено рівні фінансової стійкості НаУОА, НУВГП та ХУУП у 2008 – 2012 роках. Запропоновано приклад щодо прогнозування рівня фінансової стійкості ДВНЗ на короткострокову перспективу на базі розробленої моделі.

6. Відповідно до результатів дослідження запропоновано: використання змішаного державного фінансового забезпечення на основі залучення бюджетних коштів (частина грошей (50 % відповідно до міжнародної практики та реальних умов фінансового забезпечення ДВНЗ) фінансується з ДБ та/або МБ з урахуванням кількості студентів і специфіки фаху, а решта – під конкретні наукові, освітні чи інноваційні БП з перевіркою їх виконання); оптимізацію джерел самофінансування за рахунок акумулювання додаткових фінансових ресурсів шляхом фандрайзингу; впровадження гнучких сертифікатних програм на вітчизняному та міжнародному ринку освітніх послуг; проведення адресної персоніфікованої профорієнтаційної роботи з абітурієнтами в межах своїх регіонів та за ними; розширення структури НЗ на основі реалізації політики ступеневої освіти; здійснення результативної наукової

та науково-дослідної роботи, активна участь у залученні грантів, міжнародних наукових докторських програмах; забезпечення інформативними блоками офіційних сайтів навчальних закладів.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях здобувача [13; 15; 18; 301; 310; 333] та доповідалися на всеукраїнських та міжнародних конференціях.

ВИСНОВКИ

У дисертації проведено теоретичні узагальнення та запропоновано нове вирішення науково-практичного завдання щодо обліково-аналітичного забезпечення ФС вищих навчальних закладів державної та комунальної власності. Основні висновки та результати, отримані у процесі проведеного дослідження, полягають у такому:

1. На основі здійснених узагальнень та оцінки сучасного стану та тенденцій фінансового забезпечення вищої освіти України автором розкрито особливості економіко-правового регулювання діяльності ДВНЗ, уточнено сутність, виокремлено види та фактори впливу на ФС навчальних закладів як суб'єктів господарювання державного сектору національної економіки. Під фінансовою стійкістю ДВНЗ пропонується розуміти стан фінансових ресурсів, що забезпечує виконання навчальними закладами завдань якісної організації навчально-наукової діяльності та формування професійної конкурентоздатності випускників на основі повного та своєчасного фінансового забезпечення цільовими коштами попередньо затверджених видатків (витрат). Вивчено умови організаційного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, розглянуто основні її типи, специфіку формування за різних джерел фінансового забезпечення (асигнувань з Державного та/або місцевих бюджетів, власних надходження (доходів) від надання додаткових послуг освітнього та неосвітнього характеру, самофінансування на основі здійснення фандрайзингу). Це дало можливість виявити та обґрунтувати необхідність подальшого розвитку обліку та аналізу господарської діяльності ДВНЗ з метою забезпечення їхньої фінансової стійкості.

2. У контексті програмно-цільового методу планування бюджету визначено чинники забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ, розглянуто показники результативності реалізації цільових бюджетних коштів, перелік та методику визначення показників затрат, продукту, ефективності та якості виконання бюджетних програм і раціональності використання асигнувань з державного бюджету на функціонування та розвиток ДВНЗ. Це дало змогу сформулювати шляхи

забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ на основі використання програмно-цільового методу в процесах формування їхніх бюджетів, реалізація яких можлива за умов співпраці керівництва ДВНЗ та Міністерства освіти і науки України.

3. На підставі проведеного дослідження та сформованих теоретичних положень фінансової стійкості ДВНЗ в роботі набуло подальшого розвитку трактування сутності облікового забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ шляхом визначення його як процесу реєстрації з достатнім рівнем аналітики обліку операцій, що формують доходи, видатки (витрати), фінансові результати діяльності навчальних закладів, впливаючи на результативність використання отриманих цільових коштів з метою одержання оперативної, об'єктивної та аналітичної інформації за операціями, які формують достатній рівень ФС, у поточному періоді й на перспективу.

4. З урахуванням завдань та умов господарської діяльності ДВНЗ обґрунтовано застосування для оцінки результативності використання цільових коштів категорії «соціально-економічний ефект». За критеріями достовірності її отримання відповідно до НП(С)БОДС запропоновано уніфікувати методи бухгалтерського обліку доходів та витрат за джерелами фінансового забезпечення: 1) асигнування загального фонду (надходження цільових коштів) з Державного та/або місцевих бюджетів – за касовим методом; 2) асигнування спеціального фонду (спеціальні надходження з бюджету) на виконання цільових бюджетних програм – за касовим методом; 3) спеціальні власні надходження – за методом нарахування; 4) інші надходження (в тому числі отримані шляхом фандрайзингу) – за методом нарахування. Для поліпшення ФС навчальних закладів удосконалено методичні підходи до аналітичного обліку доходів, видатків (витрат) через виокремлення відповідних субрахунків за рахунками 70, 71, 80 та 81 чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (7111 та 8111 відповідно за Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, що стає чинним з 01.01.2015 р.), кореспонденцію за ними, що уможливило визначення найбільш доходних та витратних напрямів діяльності ДВНЗ в розрізі надання як освітніх, так і неосвітніх послуг.

5. В роботі удосконалено організаційні положення бухгалтерського обліку доходів та витрат ДВНЗ через формування фрагменту робочого плану рахунків бухгалтерського обліку вказаних суб'єктів господарювання, облікових номенклатур за відповідними топологічними ознаками (витрати, доходи), положення наказу «Про облікову політику» в частині деталізації методики аналітичного та управлінського обліку доходів, видатків (витрат, затрат), а також шляхом уточнення функціональних обов'язків, повноважень та прав бухгалтерської служби ДВНЗ та головного бухгалтера, що сприятиме підвищенню ефективності облікового забезпечення фінансової стійкості вітчизняних ДВНЗ.

6. Розглянуто сучасне бачення функціональної ролі та виокремлено завдання управлінського обліку в забезпеченні фінансової стійкості ДВНЗ як комплексної підсистеми планування, обліку і звітності, контролю та аналізу, яка є значущою інформаційною базою ефективного управління державними ресурсами. Виділено центри відповідальності ДВНЗ за видами їхньої діяльності, розкрито особливості аналітичного обліку в розрізі центру затрат ДВНЗ – виконавців бюджетних програм, запропоновано форми бюджетів кафедр та факультетів навчальних закладів. Це надало можливість керівництву ДВНЗ контролювати результативність діяльності кожного структурного підрозділу та визначати рівень їхнього впливу на ФС навчального закладу загалом.

7. В ході дослідження узагальнено теоретичні положення аналізу показників фінансової стійкості ДВНЗ, що дало можливість визначити сутність аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ як процесу вивчення даних фінансової звітності установ задля оцінки їхнього фінансового стану, результатів діяльності за звітний період та прогнозування рівня ФС в майбутньому та сформулювати його мету як оцінку досягнутого рівня ФС за попередні періоди функціонування ДВНЗ, прогнозування її достатнього рівня в майбутньому, а відтак, попередження та зниження невизначеності, пов'язаної з прийняттям управлінських рішень щодо раціонального використання фінансових ресурсів. З'ясовано, що рівень фінансової стійкості ДВНЗ залежить не лише від особливостей фінансового забезпечення їхньої діяльності. Автором сформовано алгоритм визначення типу фінансової стійкості

ДВНЗ за абсолютними та відносними показниками на основі обрання коефіцієнтів, що характеризують певні особливості діяльності конкретного ДВНЗ, реалізація якого забезпечує можливість отримання більш достовірної інформації щодо рівня ФС навчальних закладів порівняно з існуючими сучасними методиками, які дублюють алгоритм визначення типу ФС для суб'єктів підприємницької діяльності.

8. Під час оцінки рівня фінансової стійкості ДВНЗ за умови невизначеності та наявності непорівнюваних між собою кількісних та якісних показників обґрунтовано доцільність використання апарату нечіткої логіки. Вперше розроблено модель оцінки фінансової стійкості ДВНЗ на базі апарату нечіткої логіки та апробовано її на практиці шляхом здійснення оцінки рівня ФС досліджуваних ДВНЗ. Запропоновано приклад щодо прогнозування рівня фінансової стійкості ДВНЗ на короткострокову перспективу на основі розробленої моделі. Це дозволить керівникам ДВНЗ та вищих рівнів управління постійно слідкувати за рівнем ФС навчальних закладів та своєчасно приймати оптимальні рішення щодо його підвищення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизована система формування звітної документації «БЕСТ ЗВІТ ПЛЮС» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bestzvit.com.ua>.
2. Адамик О. Доходи суб'єктів державного сектору: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна інтерпретація / Оксана Адамик // Бухгалтерський облік і аудит : науково-практичний журнал. – 2012. – № 1. – С. 29–36.
3. Адлер Ю. П. Планирование эксперимента при поиске оптимальных решений / Ю.П. Адлер, Е. В. Маркова, Ю. В. Грановский. – М. : Наука, 1976. – 279 с.
4. Александров В.Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах : [навчальний посібник] / В.Т. Александров. – К.: АВТ ЛТД, 2004. – 387 с.
5. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : [навчальний посібник] / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
6. Атамас П. Й. Управлінський облік : [навчальний посібник] / П. Й. Атамас. – 2-ге вид. – К. : ЦУЛ, 2009. – 440 с.
7. Аткинсон Э. А. Управленческий учет / Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан ; [пер. с англ.]. – 3-е изд. – М. : ИД Вильямс, 2005. – 878 с.
8. Атоян В. Р. Организация научной и инновационной деятельности в вузе / В. Р. Атоян. – Саратов : Изд-во Саратов. гос. техн. ун-та, 1996. – 316 с.
9. Бабій В. В. Особливості формування облікової політики бюджетних установ [Електронний ресурс] / В. В. Бабій // Економічні науки. Облік та аудит. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/8_NND_2011/Economics/7_81627.doc.htm.
10. Балабанов И. Т. Основы финансового менеджмента. Как управлять капиталом? / И. Т. Балабанов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – С. 13–23.
11. Безродна Т. Облікова політика бюджетних установ: проблеми становлення / Т. Безродна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 27–29.
12. Беляков С. А. Анализ и оценка экономической устойчивости вузов / С. А. Беляков, Н. С. Беляков, Т. Л. Клячко. – М. : МАКС Пресс, 2008. – 187 с.
13. Бенедик (Харчук) Ю. Ю. Покращення фінансового забезпечення розвитку вищої освіти в Україні на основі досвіду зарубіжних країн / Ю. Ю. Бенедик

(Ю. Ю. Харчук) // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування : збірник наукових праць. – Рівне : НУВГП, 2009. – Вип. 1 (45). – С. 14–21.

14. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.) Взаємозв'язок між фінансовою стійкістю державного вищого навчального закладу та якістю освітніх послуг, які він надає / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Науково-методичний журнал «Нова педагогічна думка» за матеріалами IX Міжнародної науково-методичної конференції «Проблеми управління якістю підготовки фахівців в умовах інтеграції в міжнародний освітній простір», 2–3 грудня 2009 року. – Рівне : Рівненський обласний інститут післядипломної педагогічної освіти, 2009. – Спецвипуск № 1. – С. 71–78.

15. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.) Вплив бренду державного вищого навчального закладу України на його фінансову стійкість / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Наукові записки. Серія «Економіка» : збірник наукових праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2010. – Вип. 14. – С. 94–101.

16. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.) Джерела фінансового забезпечення діяльності державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Наукові записки. Серія «Економіка» : збірник наукових праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2008. – Вип. 10. – Ч. 1 – С. 295–303.

17. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.) Концептуальні аспекти дослідження фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Наукові записки. Серія «Економіка» : збірник наукових праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2010. – Вип. 13. – С. 91–99.

18. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.) Науково-методичні підходи визначення показників фінансової стійкості суб'єктів непідприємницької (підприємницької) діяльності / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування : збірник наукових праць. – Рівне :

НУВГП, 2009. – Вип. 4 (48). – С. 65–72.

19. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.) Оптимізація формування фінансових ресурсів державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Матеріали XII Міжнародної науково-практичної конференції аспірантів і студентів «Проблеми розвитку фінансової системи України в умовах глобалізації», 24–27 березня 2010 року / «Центр стабілізації». – Сімферополь : Видавництво : Інформаційно-видавничий відділ ТНУ, 2010. – С. 21–22.

20. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.) Оцінка основних індикаторів розвитку вищої освіти в Україні / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Наукові записки. Серія «Економіка» : збірник наукових праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2009. – Вип. 11. – С. 331–341.

21. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.) Різні підходи щодо трактування сутності фінансової стійкості як економічної категорії / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. Серія «Економічні науки». – Луцьк : ВНУ ім. Лесі Українки, 2010. – Вип. 19. – С. 88–92.

22. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.) Стан і тенденції фінансування вищої освіти в Україні / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. Серія : «Економічні науки». – Луцьк : ВНУ ім. Лесі Українки, 2009. – Вип. 7. – С. 11–17.

23. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.) Сутність та методика дослідження фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції аспірантів і студентів «Волинь очима молодих науковців: минуле, сучасне, майбутнє», 12–13 травня 2010 року: у 2 т. – Т. 2. – Луцьк : Волин. нац. ун-т ім. Лесі Українки, 2010. – С. 159–161.

24. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.). Особливості розвитку вищої освіти в Україні / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Збірник наукових праць за матеріалами III Міжнародної науково-практичної конференції вчених, викладачів та студентів «Фінансова система України: проблеми і перспективи розвитку», 16 листопада 2009

року. – Київ : ЕКОМЕН, 2009. – С. 27–30.

25. Бенедик Ю. Ю. (Харчук Ю. Ю.). Перспективи розвитку державних вищих навчальних закладів України в XXI столітті / Ю. Ю. Бенедик (Ю. Ю. Харчук) // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції студентів та аспірантів «Формування стратегії розвитку економіки України як передумова стійкого соціально-економічного зростання (з урахуванням закордонного досвіду)», 16–17 березня 2010 року. – Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2010. – С. 482–484.

26. Бердичевська М. Аналітика: університетська автономія – перспективи та перепони [Електронний ресурс] / Марина Бердичевська. – Режим доступу : http://euosvita.blogspot.com/2009/11/blog-post_20.html.

27. Бескид Й. Фінансовий механізм вищої школи в умовах ринку / Й. Бескид // Фінанси України. – 2003. – № 8. – С. 103–106.

28. Бирюлева Е. П. Методы прикладной статистики для решения задач управления вузом / Е. П. Бирюлева, Т. А. Лычагина, Е. А. Пахомова, Е. В. Чудина // Аудит и финансовый анализ. – М., 2009. – 36 с.

29. Білик М. Д. Фінансовий аналіз : [навчальний посібник] / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К. : КНЕУ, 2005. – 592 с.

30. Бірюкова І. Університети прагнуть автономії. Експеримент, який пропонує НаУКМА, має здійснити науковий «прорив» [Електронний ресурс / Інна Бірюкова // День. – Режим доступу : <http://www.day.kiev.ua/195786/>.

31. Бланк І. О. Фінансовий менеджмент : [навчальний посібник] / І. О. Бланк. – К. : Ніка-Центр, 2001. – 328 с.

32. Боголіб Т. М. Ринкова модель ВНЗ : [монографія] / Т. М. Боголіб. – К. : Міленіум, 2007. – 264 с.

33. Боголіб Т. М. Фінансове забезпечення розвитку вищої освіти і науки в трансформаційний період : [монографія] / Т. М. Боголіб. – К. : Міленіум, 2006. – 506 с.

34. Боголіб Т. М. Формування бюджету вищого навчального закладу / Т. М. Боголіб // Фінансовий механізм. Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 95–101.

35. Бойко О. Ю. Фінансування освіти в Україні [Електронний ресурс] /

О Ю. Бойко. – Режим доступу : http://nauka.zinet.info/3/boiko_o.php.

36. Болонський В. Вища освіта України на рубежі тисячоліть. Проблеми глобалізації та інтернаціоналізації / В. Болонський. – К., 1998. – 227 с.

37. Бугас Н. В. Фінансова стійкість підприємств як передумова їх ефективного функціонування і розвитку / Н. В. Бугас // Економіка та держава. – К., 2005. – № 6. – С. 27–31.

38. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в бюджетних установах / Ф. Ф. Бутинець, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Сисюк. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 472 с.

39. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти, кореспонденція рахунків. Звітність: [навчальний посібник] / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга. – Вид. 3-тє, перероб. та доп. – Житомир, 2001. – 324 с.

40. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Бутинець Ф. Ф. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.

41. Бухгалтерское дело : [учебное пособие / под ред. Л. Т. Гиляровской]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 382 с.

42. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні : монографія у 4 т. / [голов. редкол.: Азаров М. Я. (голова) [та ін.]. – К. : НДФІ, 2007. – Т. 3: Бухгалтерський облік і звітність установ та організацій державного сектору в Україні: напрями та перспективи розвитку / [Т. І. Єфименко, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська та ін.]. – 2007. – 552 с.

43. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [підручник / за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги]. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.

44. Бюджетний кодекс України : за станом на 5 січ. 2013 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>.

45. Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / [за редакцією О. В. Турчинова і Ц. Г. Огня]. – К. : Парламентське видавництво, 2002. – 320 с.

46. Бюджетний процес в Україні : збірник нормативно-інструктивних

матеріалів / [упор.: С. Б. Ільїних, З. М. Луценко, С. І. Мельник, О. І. Романюк]. – К., 2003. – 368 с.

47. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет / Вахрушина М. А. – М. : ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 533 с.

48. Вацик Н. І. Облік і контроль госпрозрахункової діяльності закладів вищої освіти : дис. канд. економічних наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Вацик Наталія Іванівна. – Тернопіль, 2008. – 201 с.

49. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2004. – 1440 с.

50. Величко А. В. Питання бюджетного фінансування закладів освіти / А. В. Величко, І. В. Калько // Освіта Донбасу. – 2002. – № 5. – С. 75–84.

51. Верига Ю. А. Облік у бюджетних установах : [навчальний посібник] / Ю. А. Верига, Т. В. Гладких, О. В. Артюх [та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 592 с.

52. Верхоглядова Н. І. Економічний вимір якості вищої освіти як складової національної конкурентоспроможності : [монографія] / Н. І. Верхоглядова. – Дніпропетровськ : Вид-во Дніпропетровського університету, 2004. – 196 с.

53. Вітлінський В. В. Актуальні питання розвитку теорії ризику / В. В. Вітлінський // Моделювання та інформаційні системи в економіці. – 2006. – Вип. 74. – С. 30–38.

54. Вітлінський В. В. Моделювання економіки : [навчальний посібник] / В. В. Вітлінський. – К. : КНЕУ, 2003. – 407 с.

55. Вітренко Ю. Якщо ми такі освічені, то чому такі бідні? До реформування системи освіти: погляд економіста [Електронний ресурс] / Юрій Вітренко // Дзеркало тижня. Україна. – 28 січня 2011. – № 3. – Режим доступу : <http://www.dt.ua/newspaper/articles/74249#article>.

56. Всі вузи України, університети та інститути, що пропонують вищу освіту, перелік приватних і державних вузів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.parta.com.ua/ukr/university>.

57. Вузи України [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

<http://www.parta.com.ua/ukr/university>.

58. Ганіткевич Я. До відновлення в Україні університетської автономії [Електронний ресурс] / Ярослав Ганіткевич. – Режим доступу : http://www.ntsh.org/univer_autonomy.

59. Геєць В. М. Моделі і методи соціально-економічного прогнозування : [підручник] / В. М. Геєць, Т. С. Клебанова, О. І. Черняк [та ін.]. – 2-ге вид., виправ. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2008. – 396 с.

60. Гельман В. М. Фінансове забезпечення вищої освіти в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економічних наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / В. М. Гельман. – Донецьк, 2008. – 21 с.

61. Голов С. Креативний облік – загроза професії та суспільству / Сергій Голов // Бухгалтерський облік і аудит : науково-практичний журнал. – 2011. – № 1. – С. 31–42.

62. Голов С. Ф. Управлінський облік / Голов С. Ф. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.

63. Господарський кодекс України : за станом на 6 лист. 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

64. Грішнова О. А. Проблеми фінансування освіти в перехідній економіці України / О. А. Грішнова // Вісник ВДУ ім. Лесі Українки. Економічні науки. – 2003. – С. 135–149.

65. Губенко А. Застосування програмно-цільового методу бюджетного фінансування видатків у сфері цивільного захисту / А. Губенко // Право України. – 2007. – № 12. – С. 38–40.

66. Гуцайлюк Л. О. Ідентифікація ризиків в обліку розрахунків з різними дебіторами в бюджетних установах / Л. О. Гуцайлюк // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 3 (129). – С. 283–288.

67. Гуцайлюк Л. О., Бойко Г. В. Облік асигнувань за програмно-цільовим методом у бюджетних установах / Л. О. Гуцайлюк, Г. В. Бойко // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 5 [15]. – Хм. — С. 215–218.

68. Гуцайлюк Л. О., Бойко Г. В., Каришин Н. З. Форми бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Л. О. Гуцайлюк, Г. В. Бойко, Н. З. Каришин // Галицький

економічний вісник. – 2013. – № 3 (42). – Тернопіль. – С.78–83.

69. Дем'яненко І. В. Фінансова стійкість підприємств та її бюджетно-податкове регулювання / І. В. Дем'яненко // Фінанси України. – 2001. – № 5. – С. 127–129.

70. Державний реєстр вищих навчальних закладів Міністерство освіти і науки України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reestr.osvita.net/diploma/>.

71. Державні фінанси в транзитивній економіці : [навчальний посібник] / Карлін М. І., Горбач Л. М., Новосад Л. Я. та ін. ; за заг. ред. д. е. н., проф. Карліна М. І. – К. : Кондор, 2003. – 220 с.

72. Держбюджет-2011: рік освіти й інформаційного суспільства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://osvita.ua/vnz/high_school/12270.

73. Деєва Н. М. Фінансовий аналіз : [навчальний посібник] / Н. М. Деєва, О. І. Дедіков. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 328 с.

74. Джога Р.Т., Сінельник Л.М., Кондратюк І. О., Петруніна В.В. Облік у бюджетних установах/ Р.Т. Джога, Л.М. Сінельник, І.О. Кондратюк, В.В. Петруніна/ Навч. -метод. посіб. для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.

75. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навчальний посібник] / Р. Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2001. – 250 с.

76. Добко Т. Університетська автономія – шлях до вільного і відповідального університету! (до матеріалів семінару про університетську автономію, ЛНУ ім. Івана Франка) [Електронний ресурс] / Тарас Добко. – Режим доступу : http://www.experts.in.ua/baza/analitic/index.php?ELEMENT_ID=10928.

77. Докієнко Л. Методологічні принципи управління фінансовою стійкістю підприємств / Л. Докієнко // Вісник КНТЕУ. – К., 2004. – № 2. – С. 63–74.

78. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 560 с.

79. Економічна енциклопедія у трьох томах. – К. : Академія ; Тернопіль, Академія народного господарства, 2001. – 351 с.

80. Економічний аналіз на промисловому підприємстві : [навчальний посібник] / Мних С. В., Буряк П. Ю. – Львів : Світ, 1998. – 94 с.

81. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) / Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко. – Тернопіль : Астон, 2003. – 672 с.

82. Емпіричні та теоретичні методи пізнання [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kimo.univ.kiev.ua/Phil/42.htm>.

83. Ефимова О. В. Финансовый анализ / О. В. Ефимова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учт», 2002. – 528 с.

84. Жлуктенко В. І. Стохастичні процеси та моделі в економіці, соціології, екології : [навчальний посібник] / В. І. Жлуктенко, С. І. Наконечний, С. С. Савіна. – К. : КНЕУ, 2002. – 226 с.

85. Загальні вимоги до фінансової звітності : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

86. Загородній А. Г. Інвестиційний словник : [навчальний посібник] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. – Львів : Бескид Біт, 2005. – 512 с.

87. Захаревич Г. О. Державне кредитування здобуття вищої освіти: вітчизняний та зарубіжний досвід [Електронний ресурс] / Г. О. Захаревич. – Режим доступу : <http://soskin.info/ea/2011/9-10/201117.html>.

88. Заячківська О. В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)» / О. В. Заячківська. – Житомир, 2010. – 194 с.

89. Звіти про виконання Державного бюджету України, річні за 2002–2012 роки. Комітет Верховної ради з питань бюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>.

90. Звіти про витрачання коштів Державного бюджету України по Міністерству освіти і науки України за 2008–2012 роки [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Міністерства освіти і науки України. – Режим доступу : http://www.mon.gov.ua/budget/vik_derzh.

91. Зятковський І. В. Фінанси підприємств : [навчальний посібник для студ. екон. спец. вищ. навч. закл.] / І. В. Зятковський. – К. : Кондор, 2003. – 364 с.
92. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет / Ивашкевич В. Б. – М. : Юристь, 2003. – 618 с.
93. Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз : [навчальний посібник] / К. В. Ізмайлова. – К : МАУП, 2000. – 278 с.
94. Інноваційні практики: фінансовий менеджмент на місцевому рівні // ІБСЕД. – К. : Зовнішторгвидав України, 2009.– 32 с.
95. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2-х т. / [за заг. ред. Ф. О. Ярошенка]. – К. : Акад. фін. управління, 2010. – Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін. – К., 2010. – 226 с.
96. Інформація про бюджет за бюджетними програмами з деталізацією за кодами економічної класифікації видатків бюджету або класифікації кредитування бюджету Міністерства освіти і науки України за 2008 – 2012 рік [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України. – Режим доступу : http://www.mon.gov.ua/budget/vik_derzh.
97. Калина А. В. Сучасний економічний аналіз і прогнозування : [навчальний посібник] / А. В. Калина. – К., 1997. – 272 с.
98. Карпенко О. В. Управлінський облік: методика викладання у вищій школі : [навчальний посібник] / О.В. Карпенко. – К.: Центр учбової літератури, 2007 – 244 с.
99. Квіт С. Інноваційність як норма освітніх реформ [Електронний ресурс] / Сергій Квіт // Дзеркало тижня : міжнародний громадсько-політичний тижневик. – 28 лютого – 6 березня 2009. – № 7 (735). – Режим доступу : <http://www.business-college.com.ua/Document/KvitS.htm>.
100. Кіндрацька Л.М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №12. – С.30-33.
101. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: теорія і практика : [підручник] / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній ; за ред. проф. А. Г. Загороднього. –

Львів : Магнолія Плюс, 2006. – 428 с.

102. Кітен К. Фінансування освіти у наступному році планують скоротити [Електронний ресурс] / Катерина Кітен. – Режим доступу : <http://www.volynregion.org/news/2009-10-05-1354>.

103. Клебан Ю. В. Розробка моделі оцінки ефективності інвестицій із застосуванням нечіткої логіки [Електронний ресурс] / Ю. В. Клебан. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/...84/Kleban%20.pdf>.

104. Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 328 с.

105. Коваленко Л. О. Фінансовий менеджмент : [навчальний посібник] / Л. О. Коваленко, Л. М. Ремньова. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2005. – 376 с.

106. Коваль В. В. Організаційно-методичні засади програмно-цільового методу управління бюджетним процесом на сучасному етапі розбудови України / В. В. Коваль // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – С. 326–328.

107. Кодекс етики Міжнародної федерації бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document/.../D6.pdf>.

108. Кодекс этики бухгалтера и аудитора третьего сектора [Электронный ресурс] // Некоммерческие организации в России. – 2003. – № 1. – Режим доступа : <http://www.dis.ru/nko/arhiv/2003/1/7.html>.

109. Кожем'якіна С. М. Практика використання методів планування бюджетних доходів / С. М. Кожем'якіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 7. – С. 39–43.

110. Кондратьев О. В. Оцінка фінансової стійкості підприємств та її показники / О. В. Кондратьев // Фінанси України. – 1996. – № 11. – С. 66–69.

111. Кондратьев О. В. Фактори забезпечення фінансової стійкості підприємства О. В. Кондратьев // Фінанси України. – 1997. – № 9. – С. 19–32.

112. Кондрашова Т. М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 [Електронний ресурс] / Тетяна Миколаївна Кондрашова. – К., 2007. – 25 с. – Режим

доступу : <http://www.librar.org.ua>.

113. Конституція України : Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-вр [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

114. Корпорація Парус [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.parus.ua>.

115. Костюкова О. В. Облік та аудит фінансових результатів органів державного сектора (крім державних комерційних підприємств) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економічних наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Костюкова Ольга Валеріївна. – К., 2011. – 20 с.

116. Костюкова О. В. Облік та аудит фінансових результатів органів державного сектора (крім державних комерційних підприємств) : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Костюкова Ольга Валеріївна // Рівне, 2010. – 176 с.

117. Котляр М. Л. Аналіз фінансового стану підприємства / М. Л. Котляр // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 99–104.

118. Котляр М. Л. Оцінка фінансової стійкості підприємства на базі аналітичних коефіцієнтів / М. Л. Котляр // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 113–117.

119. Кравченко О. В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці [Електронний ресурс] / О. В. Кравченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 4. – Режим доступу : www.nbu.gov.ua/portal/Natural/.../16.pdf.

120. Кравченко О. В. Напрямки реформування бюджетного обліку [Електронний ресурс] / О. В. Кравченко. – Режим доступу : dspace.uabs.edu.ua/.../1/kravchenko5.pdf.

121. Кравченко О. В. Особливості формування облікової політики бюджетних установ / О. В. Кравченко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник тез доповідей XI Всеукраїнської науково-практичної конференції (30–31 жовтня 2008 р.). – Т. 2. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – С. 54–55.

122. Кравчук Г. В. Внутрішні механізми фінансової стабілізації / Г. В. Кравчук // Фінанси України. – 1999. – № 8. – С. 41–55.
123. Крайник О. П. Фінансовий менеджмент : [навч. посібник] / О. П. Крайник, З. В. Клепова. – Львів : Державний університет «Львівська політехніка» ; К. : Дакор, 2000. – 453 с.
124. Красняков Є. В. Державне фінансування освіти не має бути залишковим / Є. В. Красняков // Рідна школа. – 2004. – № 7–8. – С. 3–7.
125. Крикун Т. І. Формування видатків бюджету як складова соціально-економічного розвитку країни : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економічних наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Тетяна Іванівна Крикун. – К., 2012. – 20 с.
126. Кудін В. О. Освіта в інформаційному суспільстві / В. О. Кудін. – К. : Республіка, 1998. – 312 с.
127. Курко М. Н. Нормативно-правове забезпечення фінансування вищої освіти в Україні [Електронний ресурс] / М. Н. Курко. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/pib/2010_2/PB-2/PB-2_22.pdf.
128. Куцинська М. В. Інформація управлінського обліку в аналізі ефективності діяльності державних вищих навчальних закладів : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Марія Володимирівна Куцинська. – К., 2012. – 170 с.
129. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2001. – 388 с.
130. Левицька О. О. Фінансово-управлінський аналіз діяльності центрів відповідальності «Витрати» / О. О. Левицька // Фінансова система України : [збірник наукових праць]. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2011. – Випуск 16. – С. 182–191.
131. Левицька С. Критерії ефективності документаційних процесів / С. Левицька, О. Осадча // Бухгалтерський облік і аудит : науково-практичний журнал. – 2012. – № 1. – С. 10–17.
132. Левицька С. О. Облік діяльності неприбуткових організацій :

[монографія] / С. О. Левицька. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 259 с.

133. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ : [монографія] / С. О. Левицька. – Рівне : УДУВГП, 2004. – 233 с.

134. Левицька С. О. Облікова інформація та її роль у постіндустріальній економіці / С. О. Левицька, О. А. Андрєєва // Фінансова система України : [збірник наукових праць]. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – Вип. 19. – С. 163–165.

135. Левицька С. О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в держаному секторі / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит : науково-практичний журнал. – 2008. – № 6. – С. 34–39.

136. Левицька С. О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку / С. О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – № 2. – С. 361–369.

137. Левицький В. В. Оптимальні підходи аналізу фінансової стійкості підприємства / В. В. Левицький // Фінансова система України : [збірник наукових праць]. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2009. – Випуск 12. – 518 с.

138. Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : [навчальний посібник] / В. І. Лемішовський. – 3-е вид., доп. і перероб. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1120 с.

139. Ливдар М. В. Програмно-цільовий метод складання бюджету / М. Ливдар // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 109–114.

140. Линдсторм М. Чувство бренда. Роль пяти органов чувств в создании выдающихся брендов / М. Линдсторм ; авт. вступ. ст. Ф. Котлер. – М. : Эксмо, 2006. – 272 с.

141. Лич В. М. Фінансування науки: аналіз стану, проблеми та шляхи вдосконалення / В. М. Лич // Вісник ВДУ ім. Лесі Українки. Економічні науки. – 2005. – С. 189–194.

142. Ліцензійні умови надання освітніх послуг у сфері вищої освіти : Наказ

Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України № 1377 від 29 листопада 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1448-11>.

143. Ловінська Л. Г., Гізатуліна Л. В. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору / Л. Г. Ловінська, Л. В. Гізатуліна // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 76–87.

144. Ловінська Л. Г., Калюга Є. В. Застосування методу нарахування в контексті реформування бухгалтерського обліку державного сектору / Л. Г. Ловінська, Є. В. Калюга // Фінанси України. – 2012. – № 10. – С. 84–96.

145. Ловінська Л. Г., Сушко Н. І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко // Фінанси України. – 2012. – № 7. – С. 84–100.

146. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 9. – С. 15–19.

147. Мамонтова Н. А. Умови забезпечення фінансової стійкості підприємств / Н. А. Мамонтова // Фінанси України. – 2000. – № 8. – С. 103.

148. Марцин В. С. Надійність, платоспроможність та фінансова стійкість – основні складові оцінки фінансового стану підприємства / В. С. Марцин // Економіка, фінанси, право. – 2008. – № 7. – С. 29–36.

149. Марченко А. А. Аналіз джерел формування фінансових ресурсів / А. А. Марченко // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 102–108.

150. Матвійчук А. В. Моделювання економічних процесів із застосуванням методів нечіткої логіки : [монографія] / А. В. Матвійчук. – К. : КНЕУ, 2007. – 264 с.

151. Матеріали з програмно-цільового планування (в рамках реалізації проекту «Впровадження механізму прийняття ефективних бюджетних рішень») [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.urban.mk.ua>.

152. Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс] // В. М. Метелиця. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/.../18_Metel.pdf.

153. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану

підприємства. Центральна спілка споживчих товариств України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text892/pg1.htm>.

154. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства : навчальний посібник / В. О. Мец. – К. : КНЕУ, 1999. – 94 с.

155. Митрофанов Г. В. Фінансовий аналіз : [навчальний посібник] / Г. В. Митрофанов, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш. – К. : КНЕУ, 2002. – 301 с.

156. Міжнародний благодійний фонд «Ліга українських меценатів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lum.org.ua/about/us>.

157. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

158. Молодіжна інформаційна служба [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vsr-mon.org.ua/studlibrary/fundraising/1165-2009-12-04-10-52-53>.

159. Моя професія – бухгалтер, фінансист / [Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, С. В. Бойко, В. В. Євдокимів, О. В. Олійник ; за ред. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 156 с.

160. Муравська В. А. Тенденції фінансування вищої освіти в Україні та за кордоном [Електронний ресурс] / В. А. Муравська. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011_1/32_Murav.pdf.

161. Нападовська Л. В. Концептуальні засади формування управлінської звітності / Л. В. Нападовська, М. М. Матюха // Фінансова система України : [збірник наукових праць]. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – Вип. 19. – С. 183–186.

162. Нападовська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.

163. Наумова Н. А. Собственные доходы ВУЗа как объект управленческого учета / Н. А. Наумова // Университетское управление. – 2005. – № 2. – С. 10–15.

164. Наумова Н. А. Управление качеством исполнения функций центров ответственности ВУЗа на основе функционально-стоимостного анализа / Н. А. Наумова // Университетское правление: практика и анализ. – 2006. – № 2. – С. 4–12.

165. Національна доповідь про стан і перспективи розвитку освіти в Україні (друге видання) / [авт.: В. П. Андрущенко, І. Д. Бех, М. І. Бурда та ін.; редкол.: В. Г. Кремень (голова), В. І. Луговий (заст. голови), В. М. Мадзігон (заст. голови), О. Я. Савченко (заст. голови); за заг. ред. В. Г. Кременя]. – К. : Пед. думка, 2011. – 304 с. – (До 20-річчя незалежності України).

166. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

167. Недосекин А. О. Методологические основы моделирования финансовой деятельности с использованием нечетко-множественных описаний : дис. д-ра экон. наук [Электронный ресурс] / А. О. Недосекин. – СПб : СПбГУЭФ, 2004. – Режим доступа : http://www.mirkin.ru/_doca/doctor005.pdf.

168. Недосекин А. О. Применение теории нечетких множеств к задачам управления финансами [Электронный ресурс] / А. О. Недосекин // Аудит и финансовый анализ. – 2000. – № 2. – Режим доступа : http://auditfin.com/fin/2000/2/upr_fin/uprfin1.asp.

169. Недосекин А. О. Простейшая комплексная оценка финансового состояния предприятия [Электронный ресурс] / А. О. Недосекин, О. Б. Максимов // Алексей Недосекин и его персональная страница : официальный сайт. – Режим доступа : http://sedok.narod.ru/s_files/2003/Art_090103.doc.

170. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуэн ; [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 495 с.

171. Ніколаєнко С. М. Вища освіта – джерело соціально-економічного і культурного розвитку суспільства / С. М. Ніколаєнко. – К. : Знання, 2005. – 319 с.

172. Огонь Ц. Г. Бюджет освіти: підсумки та напрями вдосконалення / Ц. Г. Огонь // Фінанси України. – 2007. – № 4. – С. 20–27.

173. Огонь Ц. Г. Програмно-цільовий метод та ефективність бюджетних програм / Ц. Г. Огонь // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 20–29.

174. Основні причини виникнення проблеми формування облікової політики бюджетних установ та методика її розв'язання [Електронний ресурс] / І. З. Адамова,

М. С. Грінчук, Д. Г. Бринзи. – Режим доступу :
http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2009_1/NV-2009-V1_35.pdf.

175. Островська О. А. Модель ідентифікації стійкості фінансового стану підприємства / О. А. Островська // Фінанси України. – 2003. – № 8. – С. 55–60.

176. Островська О. А. Фінансовий стан та фінансова стійкість підприємства: теоретичні аспекти визначення їх суті / О. А. Островська // Стратегія економічного розвитку України / [за ред. О. П. Степанова]. – К. : КНЕУ, 2002. – С. 182–187.

177. Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://w1.c1.rada.gov.ua>.

178. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

179. Офіційний сайт журналу «Дебет-Кредит» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dtkk.com.ua>.

180. Офіційний сайт Міністерства освіти і науки України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mon.gov.ua>.

181. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

182. Офіційний сайт Національного університету «Острозька академія» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oa.edu.ua/>.

183. Офіційний сайт Національного університету водного господарства та природокористування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nuwm.rv.ua/index.php>.

184. Офіційний сайт Хмельницького університету управління та права [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://univer.km.ua>

185. Павловська О. В. Фінансовий аналіз : [навчально-методичний посібник для самост. вивч. дисц.] / О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К. : КНЕУ, 2002. – 388 с.

186. Павлюк К. Оценка выполнения бюджетных программ: результативные показатели / К. Павлюк // Финансы Украины. – 2005. – № 5. – С. 70–77.

187. Петриченко Л. Ю. Критерії стійкості комерційного банку /

Л. Ю. Петриченко // Фінанси України. – 2000. – №7. – С. 128–135

188. Петриченко Л. Ю. Надійність комерційного банку: методологічні підходи до її визначення / Л. Ю. Петриченко // Банківська справа. – 2000. – № 1. – С. 46–48.

189. Писарчук О. В. Особливості формування облікової політики бюджетних установ [Електронний ресурс] / О. В. Писарчук, І. В. Ковальова. – Режим доступу : www.kntu.kr.ua/doc/zb_18_2.../32.pdf.

190. Підліснюк В. Сталий розвиток суспільства: роль освіти : путівник / / В. Підліснюк, І. Рудик, В. Кириленко, І. Вишенська, О. Маслюківська ; за ред. В. Підліснюк. – К. : Видавництво СПД «Ковальчук», 2005. – 88 с.

191. Планкетт А. Выработка и принятие управленческих решений / А. Планкетт, Г. Хейл. – М., 1986. – 368 с.

192. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / [В. Т. Александров, О. І. Ворона, П. К. Германчук та ін.]. – К. : НВП «АВТ», 2004. – 593 с. – (Інтегрований комплекс).

193. Плахотнікова Л. О. Економічні умови реформування вищої освіти в період трансформації економіки України : дис. ... канд. економічних наук : 08.09.01 «Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика» [Електронний ресурс] / Лариса Олександрівна Плахотнікова. – К., 2006. – Режим доступу : <http://disser.com.ua/contents/21147.html>.

194. Плиса В. Й. Зміцнення фінансової сталості підприємства / В. Й. Плиса // Фінанси України. – 1998. – № 5. – С. 13–21.

195. Плиса В. Й. Особливості організації стратегічного антикризового управління фінансовою сталістю підприємства / В. Й. Плиса // Реформа фінансово-кредитної системи перехідної економіки України : [збірник наукових праць]. – Луцьк : Редакційно-видавничий відділ Волинського державного університету ім. Лесі Українки, 1998. – С. 156–162.

196. Плиса В. Й. Стратегія управління фінансовою стійкістю підприємства / В. Й. Плиса // Фінанси України. – 1999. – № 11. – С. 34–37.

197. Плиса В. Й. Управління ризиком фінансової стійкості підприємства /

В. Й. Плиса // Фінанси України. – 2001. – №1. – С. 67–72.

198. Подання фінансової звітності : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 / затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0103-10>.

199. Податковий кодекс України : за станом на 6 груд. 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

200. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств : [підручник] / А. М. Поддєрьогін. – 3-тє вид., перероб. та доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 458 с.

201. Подольська В. О. Фінансовий аналіз : [навчальний посібник] / В. О. Подольська, О. В. Яріш. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с.

202. Позняковська Н. М. Подання фінансової звітності суб'єктів державного сектору / Н. М. Позняковська // Фінансова система України : [збірник наукових праць]. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – Вип. 19. – С. 200–203.

203. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова Правління Національного банку України № 637 від 15 грудня 2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.

204. Положення про Державну казначейську службу України : затверджено Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.

205. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.

206. Польова О. Л. Оцінка фінансової стійкості підприємства / О. Л. Польова, О. В. Чиж // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 102–108.

207. Порядок складання річних фінансових звітностей за звітний рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих

бюджетів : затверджено Наказом Державного казначейства України від 10.01.2008 р. №3; зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.01.2008 р. за №27/14718 (зі змінами, внесеними згідно з Наказами Державного казначейства №4 від 10.01.2009 р., №8 від 15.01.2010 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE14718.html.

208. Предко І. Ю. Управлінський облік в умовах диверсифікації [Електронний ресурс] / І. Ю. Предко // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – Житомир, 2009. – № 3 (32). – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009_3/32.pdf.

209. Про «Формування облікової політики та організацію бухгалтерського обліку в НУВГП на 2012 рік» : Наказ ректора НУВГП № 05 від 10 січня 2012 року. – Рівне : НУВГП, 2012. – 57 с.

210. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

211. Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління № 444 від 15.12.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>.

212. Про вищу освіту : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2984-14>.

213. Про внесення змін до Закону України «Про вищу освіту» : Проект Закону: порівняльна таблиця [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.osvita.org.ua/xfiles/pravo/bill/education.doc>.

214. Про внесення змін до Закону України «Про страхування» : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=357-16>.

215. Про гуманітарну допомогу : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1192-14>.

216. Про деякі питання бухгалтерського обліку в бюджетних установах : Наказ про облікову політику від 19.06.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим

доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.34520.0>.

217. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1798 від 29.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0120-12>

218. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 568 від 18.05.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>

219. Про затвердження зразків документів для внесення вищих навчальних закладів до Державного реєстру : Наказ Міністерства освіти і науки України № 610 від 13.07.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0610290-07>.

220. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

221. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах : Постанова Правління Національного банку України № 492 від 12.11.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>.

222. Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання : Наказ, інструкція Державного казначейства України за № 68 від 27 липня 2000 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0570-00>.

223. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ, інструкція Державного казначейства України, Міністерства фінансів України за № 333 від 12 березня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12/page2>

224. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

225. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12.2010 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>

226. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України № 1022 від 11.08.2011 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1040-11>

227. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»: Наказ Міністерства фінансів України № 52 від 25.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0200-12>

228. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=796-2010-%EF>.

229. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України за № 611 від 26 червня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>

230. Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій : Наказ Державної податкової адміністрації України № 37 від 24 січня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1655-37.html>.

231. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами : Наказ Міністерства освіти України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України № 736/902/758 від 23.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.

232. Про затвердження Порядку надання цільових пільгових державних кредитів на здобуття вищої освіти : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.06.2003 р. № 916 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

233. Про затвердження Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування : Постанова Кабінету Міністрів України № 1222 від 4 серпня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=1222-2000-%EF>.

234. Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи: Наказ Міністерства фінансів України № 214 від 21.02.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/nreg,z0281-11>

235. Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень: Наказ Міністерства фінансів України № 1537 від 01.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1460-11>

236. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

237. Про затвердження Порядку складання, затвердження та подання мережі розпорядників коштів місцевих бюджетів усіх рівнів і основні вимоги до неї : Наказ Міністерства фінансів України № 1467 від 9 грудня 2009 р. [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v1467201-08>.

238. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=228-2002-%EF>.

239. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України №34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

240. Про затвердження Стратегії розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України за № 46 від 6 березня 2009 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/.../53242.

241. Про затвердження Структури коду програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і Кодифікатора нумерації типових переліків бюджетних програм місцевих бюджетів : Наказ Міністерства фінансів України №97 від 28.03.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=289572&cat_id=288202.

242. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : Постанова Кабінету Міністрів України № 59 від 09.01.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>.

243. Про затвердження форми та Порядку складання Податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій : Наказ Державної податкової адміністрації України № 56 від 31 січня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.visnuk.com.ua/article/Nakaz_DPA_9815173.html.

244. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері : Указ Президента України від 25.12.2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251/2001>.

245. Про Концепцію застосування програмно-цільового методу в

бюджетному процесі : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 538–р від 14 вересня 2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-%D1%80>.

246. Про освіту : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1060-12>.

247. Про паспорти бюджетних програм : Наказ Міністерства фінансів України № 1098 від 29.12.2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-03>.

248. Про створення Єдиної державної електронної бази з питань освіти : Постанова Кабінету Міністрів України № 752 від 13 липня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/752-2011-%D0%BF>.

249. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 158–р від 24 травня 2005 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p.

250. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pravda.com.ua/articles/2010/06/2/5102337/>.

251. Пронь Н. О. Документування в Україні: сучасний стан та напрями наступних досліджень / Н. О. Пронь // Наук. праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – Кіровоград : КНТУ, 2011. – Вип. 20. – Ч. 1. – С. 47–52.

252. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. М. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 480 с. – (Библиотека словарей «ИНФРА-М»).

253. Реєстр вищих навчальних закладів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mon.gov.ua/dak/index.html>.

254. Реєстр державних вищих навчальних закладів України. Міністерство освіти і науки України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reestr.osvita.net/Reports.aspx>.

255. Рейтинг найкращих вузів України ЮНЕСКО «Топ-200 Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.abiturient.in.ua/ru/rating/rating_unesco.

256. Рейтинг українських ВНЗ за ступенем задоволеності освітою «Компас» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.yourcompass.org>.

257. Родионова В. М. Финансовая устойчивость предприятия в условиях инфляции / В. М. Родионова, М. А. Федотова. – М. : Перспектива, 1995 – С. 25–31.

258. Рожко Д. Д. Особливості використання програмно-цільового методу бюджетного планування в Україні / Д. Д. Рожко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1. – С. 250–256.

259. Роз'яснення МОН щодо затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися державними навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форм власності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.osvita.org.ua/news/53298.html>.

260. Роз'яснення щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерством фінансів України № 333 від 12.03.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>

261. Руденко Н. О. Законодавча база бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Н. О. Руденко // Міжнародна науково-практична конференція «Ольвійський форум-2011: стратегії України в геополітичному просторі», 8–12 червня 2011 року : тези. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2011. – Том 10. – С. 30–33.

262. Савчук В. А. Оптимізація формування та використання фінансових ресурсів закладів освіти : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економічних наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Вадим Анатолійович Савчук. – Ірпінь, 2011. – 18 с.

263. Салига С. Я. Фінансове забезпечення вищої освіти : [монографія] / С. Я. Салига. – Запоріжжя : ЗЦНТЕІ, 2007. – 252 с.

264. Сафонова В. Є. Економічна стійкість вищого навчального закладу як чинник підвищення його конкурентоспроможності / В. Є. Сафонова // Вісник економічної науки України. – 2010. – № 2. – С. 133–137.
265. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2003. – 280 с.
266. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах України: методологія і організація : дис. д-ра екон. наук : 08.06.04 / С. В. Свірко. – К., 2006. – 428 с.
267. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : [монографія] / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.
268. Свірко С. В. Організація забезпечення бухгалтерського обліку / С. В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. – К. : КНЕУ, 2002. – Вип. 10. – С. 266–275.
269. Свірко С. В. Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ: формування облікової політики / С. В. Свірко // Економіка та підприємництво. – К. : Вид-во КНЕУ, 2002. – Вип. 8. – С. 137–148.
270. Словник законодавчих термінів. Асигнування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.nau.ua/doc/?uid=1078.986.0.
271. Словник законодавчих термінів. Економічна діяльність [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.nau.ua/doc/?uid=1078.20518.0.
272. Словник іншомовних слів : 23000 слів та термінологічних сполучень / [уклад. Л. О. Пустовіт та ін.]. – К. : Довіра, 2000. – 1018 с.
273. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
274. Соколов Я. В. Образ бухгалтера в литературе и кино / Я. В. Соколов. – М. : ИД ФБК–ПРЕСС, 2003. – 232 с.
275. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу / Сопко В. В., Завгородній В. П. – К. : КНЕУ, 2004. – 411 с.
276. Соціальні індикатори рівня життя населення : статистичний збірник [Електронний ресурс]. – Львів, 2009. – Режим доступу : <http://www.stat.lviv.ua>.

277. Статистичний бюлетень. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2010/2011 навчального року [Електронний ресурс]. – К., 2011. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

278. Статистичний бюлетень. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2011/2012 та 2012/2013 навчальних років [Електронний ресурс]. – К., 2013. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

279. Стратегія інноваційного розвитку України на 2010-2020 роки в умовах глобалізаційних викликів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kno.rada.gov.ua/komosviti/control/uk/doccatalog/list?currDir=48718>.

280. Стефаник І. Про національну облікову політику [Електронний ресурс] / І. Стефаник, Л. Ловинська. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.

281. Стефанюк І. Б. Неефективне управління бюджетними коштами: теорія і практика / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2010. – № 8 (61). – С. 10–12.

282. Стратегія та сучасні тенденції розвитку університетської освіти України в контексті Європейського простору вищої освіти [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.suem.edu.ua/educationalTechnologies/bolognaOne>.

283. Студінський В. А. Бренд в сфері освіти: міфи та реальності / В. А. Студінський // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Україна в умовах глобальної конкуренції: стратегія випереджаючого розвитку», 22–24 квітня 2010 року. – Донецьк : ДРУК-ІНФО, 2010. – С. 279–281.

284. Сявавко М. С. Математика прихованих можливостей : [навчальний посібник] / М. С. Сявавко. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2011. – 396 с.

285. Табачник хоче підпорядкувати всі ВНЗ своєму міністерству. – 10.06.2011, 11:48 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://news.dt.ua/articles/82515>.

286. Табачник: «Недержавні ВНЗ зменшать ціни на навчання». – 15 Березень 2011, 09:47 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://news.dt.ua/articles/77361>.

287. Таркуцяк А. О. Фінансовий аналіз та управлінські рішення (на прикладі роботи вищого навчального закладу) : [навч. посібник] / А. О. Таркуцяк. – К.: Вид-

во Європ. ун-ту, 2002. – 201 с.

288. Теорія бухгалтерського обліку : [монографія / Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін. ; за заг. ред. Л. В. Нападовської]. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.

289. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : [навч. посіб.] / О. О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с.

290. Фандрайзинг в образовании [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://egovkinanv.usoz.ru/load/2-1-0-6>.

291. «Фандрайзинг»: никогда не получите то, что не просите! Институт инвестирования [Электронный ресурс] / Евгений Коняшкин. – 16 (23) ноябрь 2003. – Режим доступа : <http://www.dengi-info.com/archive/article.php?aid=256>.

292. Федів Р. Є. Облік і аналіз використання бюджетних коштів на виконання цільових програм : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економічних наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Ростислав Євгенович Федів. – К., 2011. – 20 с.

293. Федів Р. Є. Облік і аналіз використання бюджетних коштів на виконання цільових програм : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Ростислав Євгенович Федів. – К., 2011. – 182 с.

294. Федотова М. А. Финансовая устойчивость предприятия в условиях инфляции / М. А. Федотова. – М. : Перспектива, 1995 – 380 с.

295. Фишберн П. Теория полезности для принятия решений / П. Фишберн. – М. : Наука, 1978. – 352 с.

296. Філімоненков О. С. Фінанси підприємств : [навчальний посібник] / О. С. Філімоненков. – К. : Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

297. Фінанси підприємств : навчальний посібник : [курс лекцій / за ред. д. е. н., проф. Г. Г. Кірейцева]. – К. : ЦУЛ, 2002. – 268 с.

298. Фокіна Н. Економічна безпека підприємства – найважливіша складова фінансової стійкості / Н. Фокіна // Актуальні проблеми економіки. – К., 2003. – № 8. – С. 111–114.

299. Харчук Ю. Ю. Використання програмно-цільового методу при складанні

бюджетів державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Харчук // Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки України», 19–20 травня 2011 року, кафедра обліку і аудиту Волинського інституту економіки та менеджменту, м. Луцьк. – С. 243–247.

300. Харчук Ю. Ю. Вплив інноваційної політики на фінансову стійкість державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Харчук // Проблеми розвитку соціально-економічних систем: підприємництво, глобалізація, економічне зростання. Матеріали Першої регіональної міжвузівської науково-практичної конференції, 16 грудня 2010 року. – Київ – Дубно, 2010. – Вип. I. – С. 144–146.

301. Харчук Ю. Ю. Вплив фінансового механізму системи вищої освіти на фінансову стійкість державних вищих навчальних закладів України в умовах глобалізації / С. О. Левицька, Ю. Ю. Харчук // Розвиток фінансових методів державного управління національною економікою: зб. наук. праць / ДонДУУ. – Донецьк : ДонДУУ, 2010. – Т. XI. – (Серія «Економіка» ; вип. 165). – С. 147–156.

302. Харчук Ю. Ю. Забезпечення фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні на основі формування інноваційної стратегії їхнього розвитку / Ю. Ю. Харчук // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы : материалы Пятой международной научно-практической конференции, УО «Полесский государственный университет», 28–29 апреля 2011 г. / Национальный банк Республики Беларусь [и др.] ; редкол. : К. К. Шебеко [и др.]. – Пинск : ПолесГУ, 2011. – С. 253–256.

303. Харчук Ю. Ю. Обліково-організаційне забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної форм власності в Україні / Ю. Ю. Харчук // Збірник тез міжнародної науково-практичної конференції «Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України», 27–28 жовтня 2011 року, кафедра обліку у бюджетній та соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль: Вид-во ТНЕУ, 2011. – С. 304–308.

304. Харчук Ю. Ю. Организационно-учетное обеспечение финансовой

устойчивости государственных высших учебных учреждений Украины путем оптимизации их расходов / Ю. Ю. Харчук // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы : материалы Шестой международной научно-практической конференции, УО «Полесский государственный университет», 26–27 апреля 2012 г. / Национальный банк Республики Беларусь [и др.] ; редкол. : К. К. Шебеко [и др.]. – Пинск : ПолесГУ, 2012. – С. 175–178.

305. Харчук Ю. Ю. Організаційно-економічні аспекти забезпечення фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні в контексті сталого розвитку / Ю. Ю. Харчук // Наукові записки. Серія «Економіка» : збірник наукових праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2011. – Вип. 16. – С. 304–316.

306. Харчук Ю. Ю. Особливості обліку базових складових фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Харчук // Наукові записки. Серія «Економіка» : збірник наукових праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – Вип. 19. – С. 237–241.

307. Харчук Ю. Ю. Університетська автономія як один з факторів забезпечення фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Харчук // Міжнародна науково-практична конференція «Ольвійський форум – 2011: стратегії України в геополітичному просторі», 8–12 червня 2011 року, Чорноморський державний університет імені Петра Могили, м. Ялта, Крим, Україна : тези. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2011. – Том 10. – С. 27–29.

308. Харчук Ю. Ю. Управлінський облік фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Харчук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету : Економічні науки. – Кіровоград : КНТУ, 2012. – Вип. 22., ч. II – С. 395–401.

309. Харчук Ю. Ю. Фінансування діяльності вітчизняних державних вищих навчальних закладів в умовах сталого національного розвитку / С. О. Левицька, Ю. Ю. Харчук // Науково-методичний журнал «Нова педагогічна думка» за матеріалами XI Міжнародної науково-методичної конференції «Забезпечення наступності змісту в системі ступеневої вищої та післядипломної освіти», 15-16 листопада 2012 року. –

Рівне : Рівненський обласний інститут післядипломної педагогічної освіти, 2013. – Випуск № 1. (Ч.І) – С. 7–11.

310. Харчук Ю.Ю. Оцінка фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності на основі апарату нечіткої логіки / Ю.Ю. Харчук // Схід: Аналітично-інформаційний журнал (Міжнародна індексація журналу: 1.Ulrich's Periodicals Directory. 2.Bielefeld Academic Search Engine (BASE). 3.ПІНЦ. 4.EBSCO. 5.Philosophy Documentation Center. 6.Index Copernicus (Польща). 7.World Cat) : Економіка. – Донецьк : ISSN 1728-9343 Видавництво ТОВ «Східний видавничий дім», 2013. – № 5 (125) вересень-жовтень 2013 р. – С. 107-112.

311. Харчук Ю. Ю. Фандрейзинг як один із шляхів забезпечення фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні / Ю. Ю. Харчук // Актуальні проблеми і прогресивні напрямки управління економічним розвитком вітчизняних підприємств : матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції, 24–25 травня 2011 року. – У 2 т. – Том 2 / Редкол.: П. П. Мазурок, А. П. Наливайко, А. В. Шайкан та ін. – Кривий Ріг : KEI КНЕУ, 2011. – С. 238–242.

312. Хахонова И. Н. Принципы организации управленческого учета денежных потоков по центрам ответственности / И. Н. Хахонова // Современные наукоемкие технологии. – 2006. – № 1 – С. 53–56.

313. Хелферт Э. Техника финансового анализа / Э. Хелферт. – М. : Аудит, 1996. – 658 с.

314. Хміль І. Р. Особливості формування облікової політики бюджетних установ / І. Р. Хміль, В. Є. Швець // Науковий вісник НЛТУ : [збірник науково-технічних праць]. – 2011. – Вип. 21.9. – С. 277–283.

315. Центр фондаций [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vsr-mon.org.ua/studlibrary/fundraising/1166-10>.

316. Чумаченко Н. Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 10 (16). – С. 2–9.

317. Чупис А. В. Финансовое положение предприятия (оценка, анализ, планирование) / А. В. Чупис, А. М. Царенко, О. Л. Кашенко, С. Н. Закоморный, В. А. Борисова. – Сумы : Сумской гос. аграрный ун-т ; Университетская книга, 1998.

– 458 с.

318. Шаблиста Л. Механізми подолання збитковості підприємств і забезпечення їх фінансової стійкості / Л. Шаблиста // Економіка України. – К., 2009. – № 6. – С. 53–64.

319. Шаблиста Л. М. Фінансова стійкість підприємства: сутність і методи оцінки / Л. М. Шаблиста // Фінанси України. – 2005. – № 5. – С. 23–29.

320. Шеремет А. Д. Методика фінансового аналізу / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулін. – М. : ИНФРА-М, 1995. – 264 с.

321. Шеремет О. О. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / О. О. Шеремет. – К. : Міленіум, 2003. – 160 с.

322. Шиян Л. В. Визначення фінансової стійкості страхових компаній і підприємств / Л. В. Шиян // Фінанси України. – К., 2005. – № 9. – С. 70–80.

323. Шиян Л. В. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / Л. В. Шиян, Н. І. Строченко. – К. : А.С.К., 2003. – 229 с.

324. Штовба С. Д. Введение в теорию нечетких множеств и нечеткую логику [Электронный ресурс] / С. Д. Штовба. – Режим доступа : <http://www.matlab.tutornet.ru>.

325. Щодо підготовки статистичної форми 2–3 нк «Звіт вищого навчального закладу на початок 2010/2011 навчального року» [Електронний ресурс] : лист Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України за № 1/9–620 від 13 вересня 2010 року. – Режим доступу : http://osvita.ua/legislation/Vishya_osvita/8982/.

326. Яблонський В. Вища освіта України на рубежі століть / В. Яблонський. – К., 1998. – 228 с.

327. Якобсон Л. И. Экономические методы управления в социально-культурной сфере / Л. И. Якобсон. – М. : Экономика, 1999. – 254 с.

328. Янукович розкритикував законопроект Табачника про вищу освіту. Ліга. Новини від 12.05.2011, 17:25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://news.liga.net/ukr/news/NU112727.html>.

329. Human Development Index/ 2010 Rankings [Electronic resource]. – Mode of access : <http://hdr.undp.org/en/statistics/>.

330. Neil's Brock. Copenhagen Business College / Neil's Brock. – Kultorvet 2, Copenhagen K, Denmark, 2008. – 250 p.

331. 2009 IFAC. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements [Electronic resource]. – 1220 p. – Mode of access : www.ifac.org/publication/.

332. 2011 IFAC. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements [Electronic resource]. – 1628 p. – Mode of access : www.ifac.org/publication/.

333. Kharchuk Yulia. Application of Fuzzy Logic System for Estimation of Financial Stability of Higher Educational Institutions of State and Communal Forms of Ownership/ Svitlana Levytska, Yulia Kharchuk // Wrażliwość regionów na zmiany. Zbiór prac naukowych - Ostrowiec świętokrzyski: Wyższa Szkoła Biznesu i Przedsiębiorczości w Ostrowcu świętokrzyskim, 2013. – S. 176–185.

334. Stan Snyder. Understanding cash and accrual basis accounting: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://office.microsoft.com/en-us/support/understanding-cash-and-accrual-basis-accounting-HA010164612.aspx>

Додаток А
Фінансове забезпечення діяльності Міністерства освіти і науки України за рахунок коштів загального фонду
Державного бюджету України за 2007-2010* роки

Таблиця А.1

Показники	КЕКВ	Загальний фонд, тис. грн.											
		Затверджено кошторисом				Касові видатки				Фактичні видатки			
Роки		2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010
Всього по Міністерству		7546715,61	11314427,70	12603453,00	15307701,54	7519783,03	11181426,50	12521047,00	15224997,68	7345152,03	11029874,50	12487505,50	-
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Поточні видатки	1000	7120252,69	10796149,20	12438794,90	15004735,54	7107667,20	10747630,70	12394456,30	14971047,22	6943637,21	10603043,90	12334015,40	
Оплата праці працівників бюджетних установ	1110	910013,52	1262395,80	1406208,50	1835571,40	909581,80	1260351,30	1405807,80	1829133,65	909713,25	1260359,50	1405804,20	-
Заробітна плата	1111	909948,52	1262326,80	1406146,50	1835506,40	909516,82	1260282,30	1405745,80	1829076,51	909648,26	1260290,50	1405742,20	-
Грошове утримання військовослужбовців	1112	65,00	69,00	62,00	65,00	64,99	69,00	62,00	57,14	64,99	69,00	62,00	-
Нарахування на заробітну плату	1120	326540,83	452408,50	503893,40	645915,40	325581,41	449950,90	503010,40	643239,50	325697,90	450099,30	502498,00	-
Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки(Придбання товарів і послуг за 2010 р.)	1130	195047,16	273305,60	271364,60	286002,74	190921,20	258638,90	261417,50	277478,21	179480,70	261494,40	264085,40	-
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1131	12426,65	13157,80	6900,00	33038,27	11582,95	9157,20	5077,30	28974,43	9420,24	9533,70	5747,10	-
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	1132	1625,40	1802,70	1994,10	2866,15	1624,96	1800,90	1994,00	2866,13	1220,75	1566,80	1827,30	-
Продукти харчування	1133	118802,58	146517,60	166093,30	201071,20	118275,11	146475,20	166050,40	201026,04	111948,72	147098,80	163909,80	-
М'який інвентар та обмундирування (Оплата послуг (крім комунальних) за 2010 р.)	1134	15495,85	16105,60	15197,00	46837,29	15495,71	15853,60	13978,90	42710,68	15389,38	15910,50	14884,30	-
Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів (Інші видатки за 2010 р.)	1135	4683,41	5350,20	3552,10	2189,82	4682,71	3750,90	3092,70	1900,91	4222,41	3876,50	2788,50	-
Оренда	1136	1206,20	2359,00	205,50	0,00	1128,84	2304,00	193,30	0,00	1141,10	2340,80	164,30	-

Продовження табл. А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання	1137	8028,13	5570,30	1275,60	0,00	5843,87	3864,50	1027,20	0,00	5735,28	4093,80	1153,70	-
Послуги зв'язку	1138	2845,61	8289,70	7008,40	0,00	2612,42	7249,90	6831,90	0,00	2491,11	7312,20	6836,90	-
Оплата інших послуг та інші видатки	1139	29933,33	74152,70	69138,60	0,00	29674,64	68182,70	63171,80	0,00	27911,70	69761,30	66773,50	-
Видатки на відрядження	1140	1611,83	1945,50	1086,20	1390,30	1373,00	1471,30	915,30	1139,61	1362,27	1571,70	878,70	-
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	1160	200641,11	254217,00	258005,80	374149,16	199236,11	252174,50	257627,10	373057,74	195505,05	252539,60	259609,70	-
Оплата теплопостачання	1161	93172,94	114352,40	114886,30	187492,50	92583,49	113104,50	114850,50	187177,32	91719,85	115209,30	115311,20	-
Оплата водопостачання і водовідведення	1162	13311,18	15152,20	15298,80	15727,62	13152,81	15030,80	15212,50	15638,40	13238,53	15152,90	15240,60	-
Оплата електроенергії	1163	47997,91	57849,80	59298,40	71907,49	47608,22	57770,60	59169,50	71677,24	47542,97	58691,70	59231,20	-
Оплата природного газу	1164	25532,01	40399,90	44133,10	70901,00	25309,01	39843,70	44107,70	70549,41	25014,12	40693,30	44332,50	-
Оплата інших комунальних послуг	1165	1915,07	3067,40	2940,40	3546,92	1870,82	3029,70	2842,60	3447,38	1871,04	3020,20	2847,70	-
Оплата інших енергоносіїв	1166	18712,00	23395,30	21448,80	24573,63	18711,77	23395,20	21444,30	24567,96	16118,54	19772,20	22646,50	-
Дослідження і розробки, державні програми (Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) з 2010 р.)	1170	4886667,74	7641985,80	9041396,80	10799950,64	4882157,81	7635376,10	9036111,30	10786526,71	4828353,13	7568713,70	8975509,00	-
Дослідження і розробки, окремих заходів розвитку по реалізації державних (регіональних програм) (Дослідження і розробки, заходи розвитку по реалізації з 2010 р.)	1171	349961,12	439291,20	372875,20	374454,24	347855,58	435192,10	372055,30	374317,24	346318,53	433787,10	368753,10	-

Продовження табл. А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	1172	4536706,62	7202694,60	8668521,60	10425496,40	4534302,23	7200184,00	8664056,00	10412209,46	4482034,60	7134926,60	8606755,90	-
Виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями	1200	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Субсидії і поточні трансферти	1300	599730,50	909891,00	956439,60	1061755,90	598815,85	889667,70	929566,90	1060471,80	503524,92	808265,70	925230,40	-
Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	1310	58,10	68,60	54,90	0,00	58,10	68,60	54,90	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Поточні трансферти населенню	1340	599672,40	909822,40	956384,70	1061755,90	598757,75	889599,10	929512,00	1060471,80	503524,92	808265,70	925230,40	-
Виплата пенсій і допомоги	1341	165,00	193,50	210,00	204,00	165,00	385,20	196,10	185,94	165,00	385,20	196,10	-
Стипендії	1342	461547,90	738991,50	839015,70	966223,00	461534,07	737708,30	838720,70	965433,19	461527,60	737705,20	838710,50	-
Інші поточні трансферти населенню	1343	137959,50	170637,40	117159,00	95328,90	137058,69	151505,60	90595,20	94852,66	41832,32	70175,30	86323,80	-
Поточні трансферти за кордон	1350	0,00	0,00	400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	400,00	-
Капітальні видатки	2000	417370,01	480132,30	156807,60	288251,00	403038,57	415129,80	126590,70	245080,94	392688,56	419183,00	153490,10	
Придбання основного капіталу	2100	281968,51	238521,60	155898,90	271153,80	267690,35	218494,40	125750,70	228056,54	260614,96	233188,70	151574,20	-
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	2110	159089,11	170042,70	153365,40	252842,30	146657,12	159847,00	123884,10	221649,21	146825,01	165525,00	149254,40	-
Капітальне будівництво (придбання)	2120	72210,00	2473,10	1350,00	12918,00	72177,54	2210,50	896,60	1127,91	65386,76	9507,10	1275,60	-
Будівництво (придбання) житла	2121	25400,00	0,00	0,00	0,00	25400,00	0,00	0,00	0,00	21334,18	1057,50	0,00	-
Будівництво (придбання) адміністративних об'єктів	2122	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Інше будівництво (придбання)	2123	46810,00	2473,10	1350,00	12918,00	46777,54	2210,50	896,60	1127,91	44052,58	8449,60	1275,60	-

Продовження табл. А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Капітальний ремонт	2130	42009,40	63605,80	1133,50	4893,50	40197,14	55486,90	920,00	4779,41	39533,31	57192,00	994,20	-
Капітальний ремонт та реконструкція житлового фонду	2131	3378,00	23656,00	0,00	425,00	3375,29	20465,20	0,00	424,94	3216,85	20353,20	118,50	-
Капітальний ремонт та реконструкція адміністративних об'єктів	2132	676,00	0,00	0,00	0,00	675,98	0,00	0,00	0,00	675,98	0,00	0,00	-
Капітальний ремонт інших об'єктів	2133	37955,40	39949,80	1133,50	4468,50	36145,87	35021,70	920,00	4354,47	35640,48	36838,80	875,70	-
Реконструкція та реставрація	2140	8660,00	2400,00	50,00	500,00	8658,54	950,00	50,00	500,00	8869,87	964,60	50,00	-
Реконструкція житлового фонду	2141	900,00	2000,00	0,00	0,00	900,00	550,00	0,00	0,00	911,28	560,90	0,00	-
Реконструкція інших об'єктів	2143	7760,00	400,00	50,00	500,00	7758,54	400,00	50,00	500,00	7958,59	403,70	50,00	-
Придбання землі і нематеріальних активів	2300	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Капітальні трансферти	2400	135401,50	241610,70	908,70	17097,20	135348,22	196635,40	840,00	17024,40	132073,60	185994,30	1915,90	-
Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	2410	135401,50	241610,70	908,70	17097,20	135348,22	196635,40	840,00	17024,40	132073,60	185994,30	1915,90	-
Капітальні трансферти населенню	2430	0,00	0,00	0,00	0,00	-	0,00	0,00	0,00	-	0,00	0,00	-
Кредитування з вирахуванням погашення	4000	9092,90	38146,20	7850,50	14715,00	9077,27	18666,00	0,00	8869,50	8826,26	7647,60	0,00	-
Надання внутрішніх кредитів з вирахуванням погашення (Внутрішнє кредитування з 2010р.)	4100	9092,90	38146,20	7850,50	14715,00	9077,27	18666,00	0,00	8869,50	8826,26	7647,60	0,00	-
Надання внутрішніх кредитів	4110	9092,90	38146,20	7850,50	14715,00	9077,27	18666,00	0,00	8869,50	8826,26	7647,60	0,00	-
Надання інших внутрішніх кредитів	4113	9092,90	38146,20	7850,50	14715,00	9077,27	18666,00	0,00	8869,50	8826,26	7647,60	0,00	-

Джерело: побудовано автором на основі [90]; *Дані за 2010-2012 роки у вищезазначеному форматі відсутні.

Таблиця А.2

**Фінансове забезпечення діяльності Міністерства освіти і науки України за рахунок коштів спеціального фонду
Державного бюджету України за 2007-2010* роки**

Показники	КЕКВ	Спеціальний фонд, тис. грн.											
		Затверджено кошторисом				Касові видатки				Фактичні видатки			
Роки		2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010
Всього по Міністерству		4402186,52	5406494,20	6217106,10	7077252,65	3819245,33	4781595,60	5199132,50	5951710,90	3772637,03	4720380,10	5202160,10	-
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Поточні видатки	1000	3672606,90	4566112,30	5384830,30	0,00	3276846,91	4149425,70	4590198,00	0,00	3253758,96	4097793,40	4560066,40	-
Оплата праці працівників бюджетних установ	1110	53206,12	61656,80	62530,30	75625,85	49591,67	55502,00	54463,70	66324,88	48298,99	54369,30	54326,70	-
Заробітна плата	1111	53206,12	61656,80	62530,30	75625,85	49591,67	55502,00	54463,70	66324,88	48298,99	54369,30	54326,70	-
Грошове утримання військовослужбовців	1112	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Нарахування на заробітну плату	1120	18025,03	20644,20	21839,10	23019,43	16154,23	17893,00	18431,50	20094,32	16055,60	17919,30	18304,50	-
Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки(Придбання товарів і послуг за 2010 р.)	1130	153691,30	192320,40	225977,30	243548,96	124668,86	162080,30	185427,50	212386,32	129274,41	158889,00	191358,40	-
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1131	58964,07	79885,90	86485,50	145559,22	53290,99	70671,80	75047,30	132989,20	52139,91	68118,00	78386,40	-
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	1132	375,92	394,60	497,60	563,75	273,91	260,30	342,80	466,09	276,66	267,60	325,80	-
Продукти харчування	1133	13108,99	18006,20	19661,00	25263,31	11505,57	16594,40	17534,10	23334,73	11827,68	16347,30	18148,00	-
М'який інвентар та обмундирування (Оплата послуг (крім комунальних) за 2010 р.)	1134	2326,29	2437,40	2113,90	55272,72	2160,94	2042,00	1590,80	41965,75	1879,52	2154,80	1630,30	-
Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів (Інші видатки за 2010 р.)	1135	25952,15	36362,60	37103,10	16889,94	24503,56	34188,10	34215,40	13630,54	24244,89	33048,30	33616,50	-

Продовження табл. А.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Оренда	1136	361,23	611,90	499,60	0,00	348,99	520,40	444,20	0,00	350,31	727,60	460,50	-
Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання	1137	18746,24	12172,00	11928,50	0,00	8207,30	10691,40	9992,10	0,00	8239,59	10770,70	10414,90	-
Послуги зв'язку	1138	4869,93	5526,70	6442,90	0,00	4358,88	4790,80	5194,60	0,00	10328,67	4777,40	5296,70	-
Оплата інших послуг та інші видатки	1139	28986,48	36923,10	61245,20	0,00	20018,72	22321,10	41066,20	0,00	19987,18	22677,30	43079,30	-
Видатки на відрядження	1140	12540,83	7022,70	6280,10	6726,83	4934,31	6159,20	5088,80	5739,36	4812,79	6100,00	5195,70	-
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	1160	13222,35	16213,40	27609,00	28293,72	10878,15	13208,40	22204,40	23282,80	10438,69	12936,70	22998,40	-
Оплата теплопостачання	1161	4555,34	4809,30	8560,70	10115,71	3834,73	3662,40	6594,40	8231,75	3651,10	3529,10	7042,00	-
Оплата водопостачання і водовідведення	1162	1942,56	2263,10	3622,10	3937,73	1526,68	1841,30	2948,80	3255,11	1473,97	1785,20	2955,30	-
Оплата електроенергії	1163	4179,76	6352,70	10098,30	9581,29	3478,84	5527,20	8767,30	8117,15	3385,33	5449,30	8782,80	-
Оплата природного газу	1164	950,39	841,60	2800,70	1819,88	707,40	571,80	1800,60	1226,65	683,29	574,10	2127,40	-
Оплата інших комунальних послуг	1165	1452,84	1748,10	2240,90	2508,87	1215,79	1468,90	1885,70	2184,81	1146,81	1452,60	1866,40	-
Оплата інших енергоносіїв	1166	141,46	198,60	286,30	330,22	114,71	136,80	207,60	267,31	98,19	146,40	224,50	-
Дослідження і розробки, державні програми (Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) з 2010 р.)	1170	3420147,53	4265525,50	5038123,70	5511765,15	3069004,11	3892033,20	4302313,40	4785155,73	3031704,82	3845030,30	4265622,00	-
Дослідження і розробки, окремих заходів розвитку по реалізації державних (регіональних програм) (Дослідження і розробки, заходи розвитку по реалізації з 2010 р.)	1171	165215,09	194134,90	162703,80	175616,93	140906,67	175126,60	136743,00	147549,88	137190,43	169192,40	133355,40	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	1172	3254932,44	4071390,60	4875419,90	5336148,21	2928097,44	3716906,60	4165570,40	4637605,85	2894514,39	3675837,90	4132266,60	-
Виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями	1200	1,81	0,00	0,00	0,00	1,81	0,00	0,00	0,00	1,81	0,00	0,00	-
Субсидії і поточні трансферти	1300	1771,92	2729,30	2470,80	2302,38	1613,78	2549,60	2268,70	2147,89	13171,86	2548,80	2260,70	-
<i>Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)</i>	1310	0,30	2,90	0,50	0,00	0,30	2,90	0,50	0,00	0,30	2,90	0,50	-
<i>Поточні трансферти населенню</i>	1340	1771,62	2726,40	2470,30	2302,38	1613,48	2546,70	2268,20	2147,89	13171,56	2545,90	2260,20	-
Виплата пенсій і допомоги	1341	36,50	30,40	25,70	12,76	22,02	28,10	22,30	12,40	22,02	28,10	22,30	-
Стипендії	1342	314,92	740,70	521,10	498,14	258,66	679,30	483,00	451,36	256,17	679,10	483,00	-
Інші поточні трансферти населенню	1343	1420,21	1955,30	1923,50	1791,48	1332,80	1839,30	1762,90	1684,12	12893,37	1838,70	1754,90	-
<i>Поточні трансферти за кордон</i>	1350	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Капітальні видатки	2000	730879,32	840381,90	832275,80	0,00	542398,42	632169,90	608934,50	0,00	539155,03	622586,70	642093,70	-
Придбання основного капіталу	2100	74364,53	131210,20	116407,30	184662,84	24290,03	35649,80	69963,70	152019,47	24411,01	35438,60	71494,20	-
<i>Придбання обладнання і предметів довгострокового користування</i>	2110	34669,81	64639,90	83449,70	144680,18	17260,69	22976,00	55335,40	113665,98	17220,26	23020,60	55770,80	-
<i>Капітальне будівництво (придбання)</i>	2120	1129,38	803,50	6935,90	322,45	829,93	416,10	2808,60	297,12	1010,21	324,20	2445,40	-
Будівництво (придбання) житла	2121	573,94	0,00	6200,00	0,00	573,94	0,00	2189,00	0,00	553,45	0,00	1973,10	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Будівництво (придбання) адміністративних об'єктів	2122	0,00	0,00	23,00	0,00			22,80	0,00		0,00	22,80	-
Інше будівництво (придбання)	2123	555,44	803,50	712,90	322,45	256,00	416,10	596,80	297,12	456,76	324,20	449,50	-
Капітальний ремонт	2130	33442,14	44340,00	22318,00	34822,69	6081,50	11047,90	10476,40	33275,76	6061,10	10929,40	11847,10	-
Капітальний ремонт та реконструкція житлового фонду	2131	20647,48	33670,70	13594,40	1798,40	579,70	1512,30	4707,80	1744,06	635,12	1498,40	5596,70	-
Капітальний ремонт та реконструкція адміністративних об'єктів	2132	5496,37	51,20	17,20	0,00	169,31	51,20	11,90	0,00	169,31	51,20	11,90	-
Капітальний ремонт інших об'єктів	2133	7298,29	10618,10	8706,40	33024,29	5332,49	9484,40	5756,70	31531,69	5256,67	9379,80	6238,50	-
Реконструкція та реставрація	2140	5123,20	21426,80	3703,70	4837,51	117,91	1209,80	1343,30	4780,59	119,44	1164,40	1430,90	-
Реконструкція житлового фонду	2141	5030,38	20365,30	2926,50	10,00	25,15	363,90	708,10	1,02	26,65	318,50	754,00	-
Реконструкція інших об'єктів	2143	92,82	1061,50	777,20	4827,51	92,76	845,90	635,20	4779,57	92,79	845,90	676,90	-
Придбання землі і нематеріальних активів	2300	180,74	965,60	5,00	6,75	125,14	42,60	0,00	6,75	125,14	42,60	0,00	-
Капітальні трансферти	2400	656334,05	708206,10	715863,50	997265,90	517983,25	596477,50	538970,80	683351,82	514618,88	587105,50	570599,50	-
Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	2410	656334,05	635993,00	715863,50	997265,90	517983,25	532328,80	538970,80	683351,82	514618,88	525742,50	570599,50	-
Капітальні трансферти населенню	2430	0,00	72213,10	0,00	0,00	-	64148,70	0,00	0,00	-	61363,00	0,00	-
Кредитування з вирахуванням погашення	4000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Надання внутрішніх кредитів з вирахуванням погашення (Внутрішнє кредитування з 2010 р.)	4100	0,00	0,00	0,00	4034,80	0,00	0,00	0,00	1201,50	0,00	0,00	0,00	-
Надання внутрішніх кредитів	4110	0,00	0,00	0,00	4034,80	0,00	0,00	0,00	1201,50	0,00	0,00	0,00	-
Надання інших внутрішніх кредитів	4113	0,00	0,00	0,00	4034,80	0,00	0,00	0,00	1201,50	0,00	0,00	0,00	-

Джерело: побудовано автором на основі [90]; * Дані за 2010-2012 роки у вищезазначеному форматі відсутні.

Таблиця А.3

Прийом студентів до ВНЗ III-IV рівнів акредитації на початковий цикл за джерелами фінансового забезпечення

Показники	Навчальні роки				
	2008 – 2009	2009 – 2010	2010 – 2011	2011 – 2012	2012 – 2013
Всього, осіб	425241	370522	392012	314530	341290
у тому числі для навчання за рахунок коштів Державного бюджету	185565	165152	173916	145113	169811
місцевих бюджетів	4923	4315	4876	3830	4326
центральных органів виконавчої влади, юридичних осіб	1717	966	942	977	811
фізичних осіб	233036	200089	212278	164610	166342
Питома вага студентів (%), які навчалися за рахунок коштів Державного бюджету	43,6	44,6	44,4	46,2	49,8
місцевих бюджетів	1,2	1,1	1,2	1,2	1,3
центральных органів виконавчої влади, юридичних осіб	0,4	0,3	0,2	0,3	0,2
фізичних осіб	54,8	54,0	54,2	52,3	48,7

Джерело: розроблено автором на основі [277; 278].

Таблиця А.4

Чисельність студентів ВНЗ III-IV рівнів акредитації за джерелами фінансового забезпечення їх навчання

Показники	Навчальні роки				
	2008 – 2009	2009 – 2010	2010 – 2011	2011 – 2012	2012 – 2013
Всього студентів, осіб	2364541	2245200	2129835	1954789	1824906
У тому числі навчаються за рахунок коштів Державного бюджету	827206	820503	815211	777379	767596
місцевих бюджетів	21269	21655	20956	18372	18379
центральных органів виконавчої влади, юридичних осіб	13703	8511	8502	8886	6519
фізичних осіб	1502363	1394531	1285166	1150152	1032412
Питома вага студентів (%), які навчались за рахунок коштів Державного бюджету	35,0	36,5	38,3	39,8	42,1
місцевих бюджетів	0,9	1,0	1,0	0,9	1,0
центральных органів виконавчої влади, юридичних осіб	0,6	0,4	0,4	0,5	0,3
фізичних осіб	63,5	62,1	60,3	58,8	56,6

Джерело: розроблено автором на основі [277; 278].

Таблиця А.5

Підпорядкованість ДВНЗ III-IV рівнів акредитації в Україні

№ п/п	Державні управлінські установи, яким підпорядковані ДВНЗ III-IV рівнів акредитації України	Кількість ДВНЗ	Частка ДВНЗ, %
1.	Міністерство освіти і науки України	125	52,74
2.	Міністерство внутрішніх справ України	17	7,17
3.	Міністерство аграрної політики України	16	6,75
4.	Міністерство охорони здоров'я України	15	6,33
5.	Міністерство оборони України	15	6,33
6.	Міністерство культури і туризму України	9	3,80
7.	Міністерство з надзвичайних ситуацій	6	2,53
8.	Міністерство транспорту та зв'язку України	6	2,53
9.	Кабінет міністрів України	6	2,53
10.	Міністерство у справах молоді, сім'ї та спорту	5	2,11
11.	Міністерство фінансів України	4	1,69
12.	Міністерство будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України	2	0,84
13.	Академія педагогічних наук України	1	0,42
14.	Генеральна прокуратура України	1	0,42
15.	Державна митна служба України	1	0,42
16.	Державна податкова адміністрація України	1	0,42
17.	Міністерство палива та енергетики України	1	0,42
18.	Міністерство праці та соціальної політики України	1	0,42
19.	Міністерство промислової політики України	1	0,42
20.	Міністерство регіонального розвитку та будівництва України	1	0,42
21.	Національний банк України	1	0,42
22.	Споживчі товариства та їх спілки	1	0,42
23.	Інші органи виконавчої влади	1	0,42
Всього		237	100,00

Джерело: розроблено автором на основі [70].

Таблиця А.6

Чисельність студентів ВНЗ III-IV рівнів акредитації на початок 2011 – 2012 навчального року, за формою власності та джерелами фінансового забезпечення їх навчання і сферою управління міністерств (відомств), в яких перебувають ВНЗ (осіб)

Міністерства (відомства)	Чисельність студентів у ВНЗ III-IV рівнів акредитації							
	Всього студентів	з них навчаються у закладах форми власності			у тому числі навчаються за рахунком			
		державної	комунальної	приватної	Державного бюджету	місцевих бюджетів	органів державної влади, юридичних осіб	фізичних осіб
Україна	1954789	1689359	36667	228763	777379	18372	8886	1150152
у тому числі								
Міністерство аграрної політики та продовольства України	173412	173412	-	-	83932	-	8	89472
Міністерство освіти і науки України	1189965	1180412	9553	-	539258	6581	3380	640746
Державна служба молоді та спорту України	3402	3402	-	-	2060	-	-	1342
Міністерство оборони України	7899	7899	-	-	5520	-	-	2379
Державне агентство лісових ресурсів України	-	-	-	-	-	-	-	-
Міністерство соціальної політики України	3534	3534	-	-	954	-	256	2324
Міністерство культури України	23163	22274	889	-	13650	-	1	9512
Українська державна будівельна корпорація «Укрбуд»	-	-	-	-	-	-	-	-
Міністерство охорони здоров'я України	68230	68230	-	-	25238	2	152	42838
Міністерство інфраструктури України	32549	32549	-	-	11447	-	144	20958
Міністерство внутрішніх справ України	57565	57565	-	-	21356	-	4401	31808
Служба безпеки України	1305	1305	-	-	700	-	16	589
Інші	165002	138777	26225	-	72427	11336	67	81172
Приватні ВНЗ	228763	-	-	228763	837	453	461	227012
у тому числі Центральна спілка споживчих товариств України	18811	-	-	18811	779	-	115	17917

Джерело: розроблено автором на основі [277; 278].

Чисельність студентів ВНЗ на початок 2011 – 2012 навчального року, за джерелами фінансового забезпечення їх навчання та регіонами (осіб)

Регіони України	У ВНЗ III-IV рівнів акредитації				
	Всього студентів, осіб	у тому числі навчаються за рахунок			
		Державного бюджету	місцевих бюджетів	органів державної влади, юридичних осіб	фізичних осіб
Україна	1954789	777379	18372	8886	1150152
Автономна Республіка Крим	40860	9847	5269	-	25744
Вінницька	31358	13210	-	-	18148
Волинська	23625	11008	-	6	12611
Дніпропетровська	139227	62671	2298	707	73551
Донецька	120720	52046	5	94	68575
Житомирська	25724	8689	911	94	16030
Закарпатська	22234	9576	5	1	12652
Запорізька	83240	25056	-	97	58087
Івано-Франківська	35404	9835	-	3	25566
Київська	28540	14333	1	7	14199
Кіровоградська	15992	7361	3	47	8581
Луганська	79252	30351	2	144	48755
Львівська	131243	62832	-	147	68264
Миколаївська	34108	15681	-	-	18427
Одеська	118617	47772	-	30	70815
Полтавська	50445	16473	-	86	33886
Рівненська	35733	15865	-	58	19810
Сумська	43167	18863	-	39	24265
Тернопільська	40910	14245	1231	-	25434
Харківська	216006	88872	2033	499	124602
Херсонська	24735	10395	-	1769	12571
Хмельницька	39875	15485	1699	8	22683
Черкаська	37683	18505	-	1	19177
Чернівецька	24990	9402	-	-	15588
Чернігівська	20604	9498	-	76	11030
м. Київ	475706	174506	4516	4888	291796
м. Севастополь	14791	5002	399	85	9305

Джерело: розроблено автором на основі [277; 278].

Особливості діяльності ВНЗ III-IV рівнів акредитації в Україні за період з 1995 – 1996 по 2012 – 2013 навчальні роки

Показники діяльності	Навчальні роки						
	1995 – 1996	2000-2001	2005-2006	2009 – 2010	2010 – 2011	2011 – 2012	2012 – 2013
Кількість закладів - всього, одиниць	255	315	345	350	349	345	334
у тому числі за формами власності							
державною та комунальною	191	223	232	242	243	238	231
у % до загальної кількості	74,90	70,79	67,25	69,14	69,63	68,99	69,16
приватною	64	92	113	108	106	107	108
у % до загальної кількості	25,10	29,21	32,75	30,86	30,37	31,01	30,84
Чисельність студентів - всього, осіб	922838	1402904	2203830	2245200	2129835	1954789	1824906
у тому числі на відділеннях							
денних	616313	859488	1233847	1280689	1250211	1144963	1104105
у % до загальної чисельності	66,78	61,26	55,99	57,04	58,70	58,57	60,50
вечірніх	24090	10671	9308	7382	6119	5021	3913
у % до загальної чисельності	2,61	0,76	0,42	0,33	0,29	0,26	0,22
заочних	282435	532745	960675	957129	873505	804805	716888
у % до загальної чисельності	30,61	37,97	43,59	42,63	41,01	41,17	39,28
Прийнято – всього ¹ , осіб	206843	346359	503034	370522	392012	314530	341290
у тому числі на відділеннях							
денні	150733	219455	305032	266510	276239	203683	244542
у % до загальної чисельності	72,87	63,36	60,64	71,93	70,47	64,76	71,65
вечірні	3549	2570	2027	985	740	417	323
у % до загальної чисельності	1,72	0,74	0,40	0,27	0,19	0,13	0,10
заочні	52561	124334	195975	103027	115033	110430	96425
у % до загальної чисельності	25,41	35,90	38,96	27,81	29,34	35,11	28,25
Випущено – всього ² , осіб	147935	273622	372405	527294	543743	529834 ²	520662
у тому числі з відділень							
денних	91759	189142	199576	269792	275599	267860	264779
у % до загальної чисельності	62,03	69,13	53,59	51,17	50,69	50,56	50,85
вечірніх	5398	3225	2054	1779	2049	2000	1963
у % до загальної чисельності	3,65	1,18	0,55	0,34	0,38	0,38	0,38
заочних	50778	81255	170775	255723	266095	259974	253920
у % до загальної чисельності	34,32	29,70	45,86	48,50	48,94	49,07	48,77
Чисельність студентів у розрахунку на 10000 населення ³ , осіб	180	285	470	488	465	428	401

Джерело: розроблено автором на основі [277; 278].

¹Прийнято осіб на початковий цикл навчання (без тих, що прийняті для продовження навчання з метою здобуття більш високого освітньо-кваліфікаційного рівня).

² Випущено фахівців (без тих, що закінчили відповідний цикл навчання, зокрема бакалаврат, та продовжують навчання з метою здобуття більш високого освітньо-кваліфікаційного рівня).

³ У розрахунку використано чисельність наявного населення: для даних за 2005-2006 навчальний рік – на 1.01.2006, за 2009 – 2010 – на 1.01.2010, за 2010 – 2011 – на 1.01.2011, за 2011 – 2012 – на 1.01.2012, за 2012 – 2013 – очікувана чисельність на 1.01.2013.

Додаток Б

Таблиця Б.1

Динаміка кількості закладів та руху студентів ВНЗ I-IV рівнів акредитації в Україні за період з 1990 – 1991 по 2013 – 2014 навчальні роки

Вищі навчальні заклади I-IV рівнів акредитації								
Навчальний рік/рівень акредитації	Кількість закладів		Кількість студентів, тис.		Прийнято студентів, тис.		Випущено фахівців, тис.	
	I-II рівня	III-IV рівня	I-II рівня	III-IV рівня	I-II рівня	III-IV рівня	I-II рівня	III-IV рівня
1990/1991	742	149	757,0	881,3	241,0	174,5	228,7	136,9
1991/1992	754	156	739,2	876,2	237,5	173,7	223,0	137,0
1992/1993	753	158	718,8	855,9	212,6	170,4	199,8	144,1
1993/1994	754	159	680,7	829,2	198,9	170,0	198,0	153,5
1994/1995	778	232	645,0	888,5	194,0	198,0	204,3	149,0
1995/1996	782	255	617,7	922,8	188,8	206,8	191,2	147,9
1996/1997	790	274	595,0	976,9	183,4	221,5	185,8	155,7
1997/1998	660	280	526,4	1110,0	166,2	264,7	162,2	186,7
1998/1999	653	298	503,7	1210,3	164,9	290,1	156,9	214,3
1999/2000	658	313	503,7	1285,4	170,1	300,4	156,0	240,3
2000/2001	664	315	528,0	1402,9	190,1	346,4	148,6	273,6
2001/2002	665	318	561,3	1548,0	201,2	387,1	147,5	312,8
2002/2003	667	330	582,9	1686,9	203,7	408,6	155,5	356,7
2003/2004	670	339	592,9	1843,8	202,5	432,5	162,8	416,6
2004/2005	619	347	548,5	2026,7	182,2	475,2	148,2	316,2
2005/2006	606	345	505,3	2203,8	169,2	503,0	142,7	372,4
2006/2007	570	350	468,0	2318,6	151,2	507,7	137,9	413,6
2007/2008	553	351	441,3	2372,5	142,5	491,2	134,3	468,4
2008/2009	528	353	399,3	2364,5	114,4	425,2	118,1	505,2
2009/2010	511	350	354,2	2245,2	93,4	370,5	114,8	527,3
2010/2011	505	349	361,5	2129,8	129,1	392,0	111,0	543,7
2011/2012	501	345	356,8	1954,8	105,1	314,5	96,7	529,8
2012/2013	489	334	345,2	1824,9	99,8	341,3	92,2	520,7
2013/2014	478	325	329,0	1723,7	93,9	348,0	91,2	485,1

* На кінець 1990, 1991..., 2013 року. Джерело: побудовано автором на основі даних джерела [178].

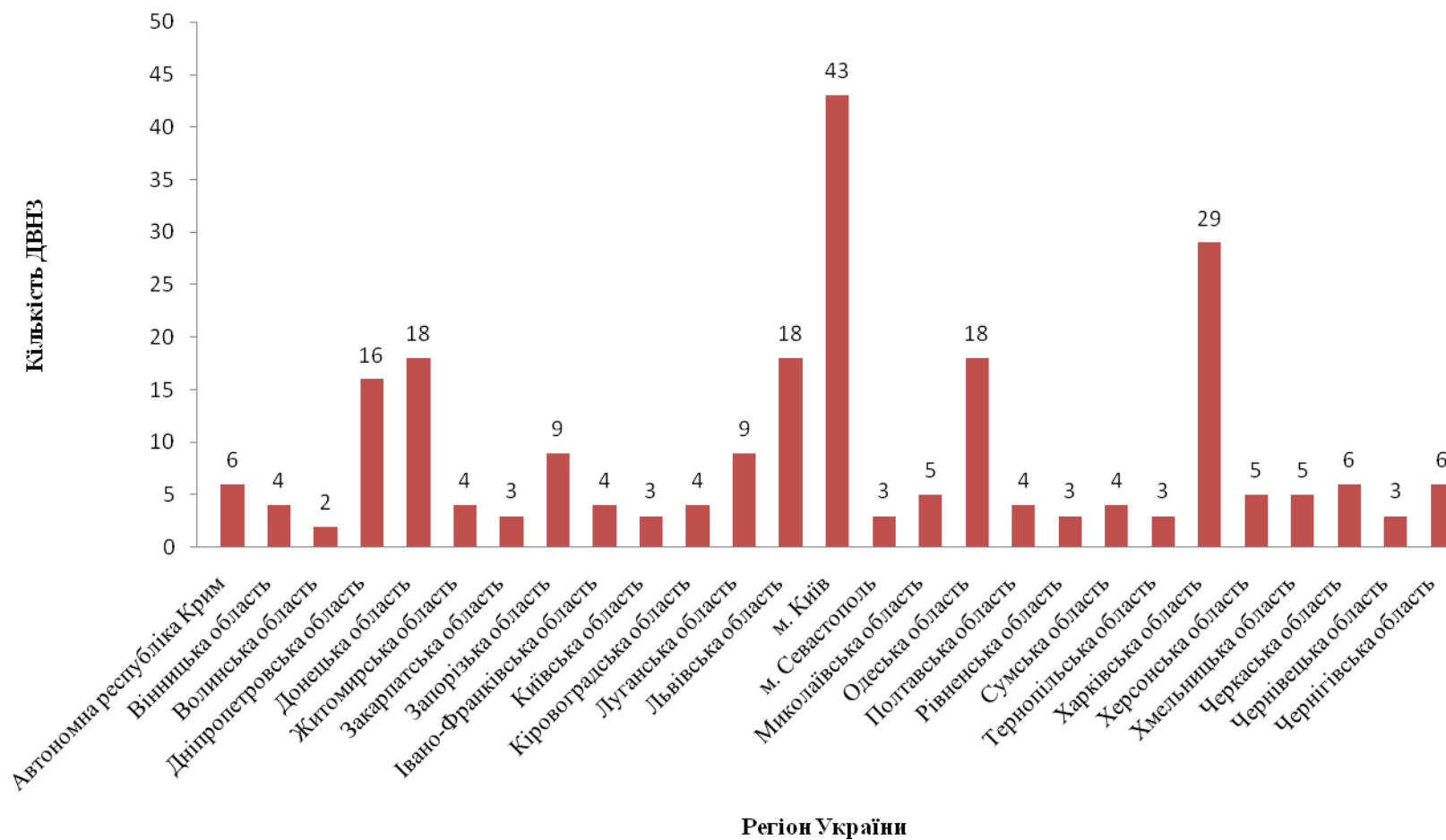


Рис. Б.1. Мережа ДВНЗ III-IV рівнів акредитації за регіонами України за 2011 – 2012 роки
Джерело: розроблено автором на основі узагальнення даних [254].

**ВНЗ III-IV рівнів акредитації та чисельність студентів, які навчаються в них, на початок 2011 – 2012
навчального року, за типами НЗ та регіонами (одиниць)**

Регіони України	Всього		З них мають форму власності та навчаються у закладах форм власності					
			Державна		Комунальна		Приватна	
	Кількість ВНЗ, од.	Чисельність студентів, ос.	Кількість ВНЗ, од.	Чисельність студентів, ос.	Кількість ВНЗ, од.	Чисельність студентів, ос.	Кількість ВНЗ, од.	Чисельність студентів, ос.
Україна	345	1954789	224	1689359	14	36667	107	22876
Автономна Республіка Крим	14	40860	4	22686	3	10442	7	773
Вінницька	5	31358	4	29941	-	-	1	141
Волинська	4	23625	2	22508	-	-	2	111
Дніпропетровська	25	139227	17	128465	2	1787	6	897
Донецька	26	120720	14	109708	-	-	12	1101
Житомирська	4	25724	3	23814	1	1910	-	-
Закарпатська	6	22234	4	20611	-	-	2	1623
Запорізька	10	83240	7	64855	-	-	3	18385
Івано-Франківська	8	35404	5	31278	-	-	3	4126
Київська	7	28540	3	26584	-	-	4	1956
Кіровоградська	6	15992	3	13486	-	-	3	2506
Луганська	9	79252	9	79252	-	-	-	-
Львівська	22	131243	17	122882	-	-	5	8361
Миколаївська	5	34108	4	33155	-	-	1	953
Одеська	23	118617	20	113854	-	-	3	4763
Полтавська	7	50445	5	38196	-	-	2	12249
Рівненська	6	35733	3	28381	-	-	3	7352
Сумська	5	43167	5	43167	-	-	-	-
Тернопільська	8	40910	4	35491	1	3437	3	1982
Харківська	37	216006	28	206796	1	3202	8	6008
Херсонська	7	24735	4	22755	-	-	3	1980
Хмельницька	10	39875	4	31131	2	4203	4	4541
Черкаська	6	37683	5	34696	-	-	1	2987
Чернівецька	4	24990	3	23740	-	-	1	1250
Чернігівська	5	20604	5	20604	-	-	-	-
м. Київ	71	475706	39	348523	3	10801	29	116382
м. Севастополь	5	14791	3	12800	1	885	1	1106

Джерело: розроблено автором на основі [277; 278].

Таблиця Б.3

Розподіл ДВНЗ за регіонами України

Регіон України	Склад регіону	Кількість ДВНЗ	Частка, %	Місце регіону в рейтингу
Західний регіон	Волинська, Закарпатська, Івано-Франківська, Львівська, Рівненська, Тернопільська, Хмельницька, Чернівецька області	41	17	4
Центральний регіон	м. Київ, Київська, Вінницька, Житомирська, Кіровоградська, Полтавська, Сумська, Черкаська, Чернігівська області	78	33	1
Південний регіон	АР Крим, Дніпропетровська, Запорізька, Миколаївська, Одеська області	62	26	2
Східний регіон	Донецька, Луганська, Харківська області	56	24	3

Джерело: розроблено автором на основі [70].



Рис. Б.2. Регіони України [256]

Таблиця Б.4

ВНЗ III-IV рівня акредитації в Україні за містами

Місто, джерело інформації	Форма власності					Всього
	Державна	Комунальна	приватна	недержавна	Колективна	
Вінниця	7	0	0	3	0	10
Дніпропетровськ	20	1	3	5	1	30
Донецьк	20	0	3	8	2	33
Житомир	6	0	0	3	0	9
Запоріжжя	10	0	0	6	0	16
Івано-Франківськ	9	0	0	5	0	14
Київ	51	3	3	34	1	92
Кіровоград	4	0	0	4	0	8
Крим	29	0	1	12	0	42
Луганськ	17	0	0	3	0	20
Львів	23	0	3	6	4	36
Миколаїв	8	0	0	3	0	11
Одеса	23	0	2	3	0	28
Полтава	9	0	3	4	1	17
Рівне	6	0	0	8	0	14
Суми	8	0	0	2	0	10
Тернопіль	9	1	0	6	0	16
Ужгород	7	0	1	2	0	10
Харків	41	0	7	4	1	53
Херсон	7	0	1	3	1	12
Хмельницький	8	0	0	5	0	13
Черкаси	7	0	0	2	0	9
Чернівці	7	0	0	3	0	10
Чернігів	7	0	0	0	0	7
Всього	343	5	27	134	11	520

Джерело: розроблено автором на основі [57].

Таблиця Б.5

**Рейтинг регіонів України за кількістю зосереджених у них ДВНЗ III-IV
рівнів акредитації та індексом людського розвитку за його складовими**

№ п/ п	Регіон України/область	Рейтинг за ІЛР	У тому числі за складовими людського розвитку (рейтинг (місце))									Рейтинг за кількістю ДВНЗ III-IV рівнів акредитації
			демографічний розвиток	розвиток ринку праці	матеріальний добробут	умови проживання населення	стан та охорона здоров'я	рівень освіти	соціальне середовище	фінансування людського розвитку	екологічна ситуація	
1	АР Крим	8	17	6	10	3	23	14	15	3	18	6
2	Вінницька	24	10	16	23	22	27	24	9	22	12	8
3	Волинська	20	9	26	24	21	25	20	7	18	4	10
4	Дніпропетровська	17	23	11	9	5	16	6	24	4	24	4
5	Донецька	27	24	9	2	25	24	21	20	11	27	3
6	Житомирська	21	22	22	26	26	9	12	10	17	3	8
7	Закарпатська	9	21	5	13	18	1	19	2	24	11	9
8	Запорізька	16	14	17	7	9	22	7	25	6	25	5
9	Івано-Франківська	13	4	21	12	24	3	26	1	26	22	8
10	Київська	4	15	7	5	4	19	4	18	2	17	9
11	Кіровоградська	25	27	25	27	25	8	15	22	15	14	8
12	Луганська	26	25	20	6	23	15	27	21	19	23	5
13	Львівська	10	5	15	11	13	17	18	5	23	19	3
14	Миколаївська	15	20	13	14	12	6	17	16	12	13	7
15	Одеська	19	16	14	15	7	21	5	26	20	21	3
16	Полтавська	6	12	10	8	11	20	10	17	5	8	8
17	Рівненська	7	11	2	19	20	2	16	4	21	10	9
18	Сумська	22	18	8	17	16	18	25	13	10	16	8
19	Тернопільська	11	3	27	25	10	7	23	6	25	1	9
20	Харківська	3	8	4	4	6	11	3	19	13	15	2
21	Херсонська	18	26	23	16	8	12	13	14	16	2	7
22	Хмельницька	5	7	18	21	17	4	8	8	14	5	7
23	Черкаська	12	13	19	20	14	14	11	11	9	6	6
24	Чернівецька	14	2	24	18	27	13	22	3	27	7	9
25	Чернігівська	23	19	12	22	19	26	9	12	8	9	6
26	м. Київ	1	1	3	1	1	10	1	23	1	26	1
27	м. Севастополь	2	6	1	3	2	5	2	27	7	20	9

Джерело: розроблено автором на основі [254; 276].

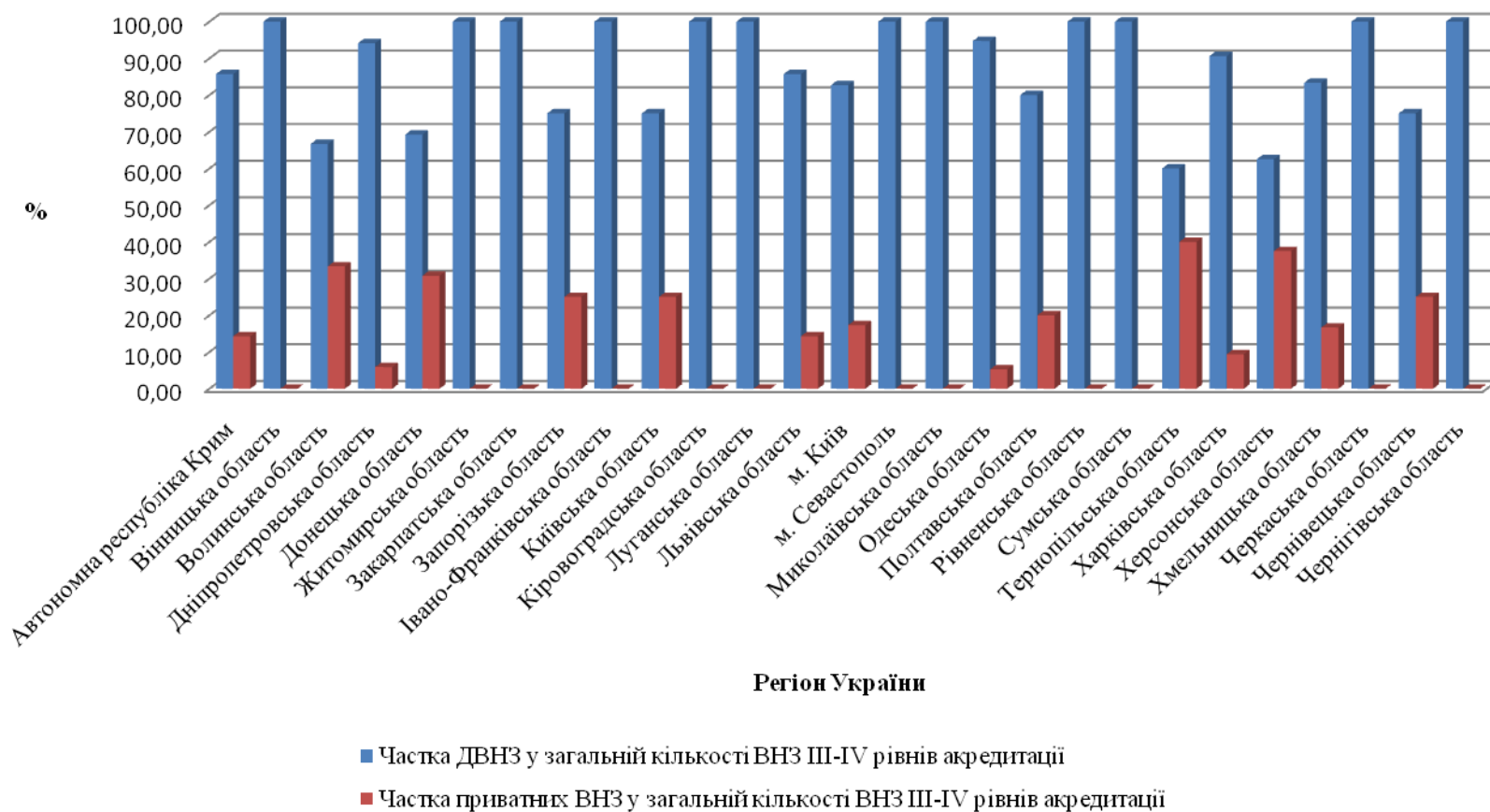


Рис. Б.3. Співвідношення державних та приватних ВНЗ III-IV рівнів акредитації за регіонами України

Джерело: розроблено автором на основі узагальнення даних [256].

Додаток В

Таблиця В.1

Різні підходи щодо трактування сутності понять «стабільний», «стабільність», «фінансова стійкість», «фінансова стабільність», «фінансова надійність», «фінансова гнучкість» та «фінансова сталість»

Економічна категорія	Автор(и)	Трактування сутності, джерело
1	2	3
Стабільний	Бусел В. Т. [49, 1185]	Сталий, незмінний, стійкий.
	Пустовіт Л.О. [272, 855]	Похідне від лат. stabilis – сталий, постійний, міцний, стійкий.
	Алексєнко Л.М., Олексієнко В.М. [81, 580]	(stable; стабільний) – 1) стійкий; 2) постійний; 3) утверджений на визначеному рівні; 4) який (що) не змінюється; «стабілізація» (stabilization; стабилизация) – 1) приведення до стійкого стану; 2) підтримання сталості певних величин, рівномірності і ритмічності процесів, стійкості властивостей тощо; 3) стан стійкості, сталості.
Стабільність	Пустовіт Л.О. [272, 855]	Сталість, незмінність.
Фінансова стійкість	Балабанов І.Т. [10, 317-318]	Такий стан господарського суб'єкта, при якому він за рахунок власних коштів покриває кошти, вкладені в активи (основні засоби, нематеріальні активи, оборотні кошти), не допускає невиправданої дебіторської та кредиторської заборгованості і розраховується за своїми зобов'язаннями в зазначений термін.
	Райзберг Б.А., Лозовский Л.М., Стародубцева Е.Б. [252, 419]	Фінансовий стан підприємства, господарська діяльність якого забезпечує в нормальних умовах виконання всіх його зобов'язань перед працівниками, іншими підприємствами, державою завдяки достатнім доходам і відповідністю між доходами та видатками.
	Алексєнко Л.М., Олексієнко В.М. [81, 630]	Характеристика фінансового стану підприємства (компанії), яку забезпечують високою часткою власного капіталу у загальній сумі використовуваних фінансових засобів і ресурсів.
	Федотова М.А. [294]	Наявність власних оборотних коштів, збереження співвідношення між власними та залученими оборотними коштами; стан підприємства, при якому гарантується стабільне становище на фінансовому ринку, можливості додаткової мобілізації фінансових ресурсів за допомогою випуску цінних паперів».
	Марцин В. С. [148, 29]	Стан фінансових ресурсів підприємства і такий ступінь їхнього використання, при якому воно, вільно маневруючи грошовими засобами, здатне забезпечити безперебійний процес виробництва й реалізації продукції, а також затрати на своє розширення й оновлення.
	Філімоненков О.С. [296, 344]	Такий стан підприємства, коли обсяг його майна (активів) достатній для погашення зобов'язань, тобто підприємство є платоспроможним. Або ж це такий його стан, коли вкладені в підприємницьку діяльність ресурси окупаються за рахунок грошових надходжень від господарювання, а отриманий прибуток забезпечує самофінансування та незалежність підприємства від зовнішніх залучених джерел формування активів.

Продовження табл. В.1

1	2	3
Фінансова стійкість	Бугас Н. В. [37, 27]	Такий стан фінансових ресурсів підприємства, за якого раціональне розпорядження ними є гарантією наявності власних коштів, стабільної прибутковості та забезпечення процесу розширеного відтворення. Один із головних чинників, що впливає на досягнення підприємством фінансової рівноваги та фінансової стабільності.
	Загородній А. Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. [86, 453]	Характеристика фінансового стану підприємства. Забезпечується її високою часткою власного капіталу в його загальній сумі.
	Поддєрьогін А. М. [200, 342]	Фінансово стійким є підприємство, яке за рахунок власних коштів спроможне забезпечити запаси й витрати, не допустити невиправданої кредиторської заборгованості, своєчасно розраховуватися за своїми зобов'язаннями.
	Шеремет О.О. [321, 87]	Такий стан фінансових ресурсів, при якому підприємство, вільно маневруючи грошовими коштами, здатне шляхом ефективного їх використання забезпечити безперервний процес виробничо-торгівельної діяльності, а також затрати на його розширення і оновлення.
	Дєєва Н.М., Дедіков О.І. [73, 133]	Певний стан суб'єкта підприємницької діяльності, що гарантує його постійну платоспроможність.
	Павловська О.В., Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. [185, 225]	Спроможність підприємства забезпечити фінансову діяльність за рахунок власних коштів, не допускаючи невиправданої кредиторської заборгованості, та своєчасно розраховуватись за своїми зобов'язаннями.
	Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. [100, 292]	Забезпеченість запасів суб'єкта підприємницької діяльності стійкими джерелами їх формування, гарантовану платоспроможність, незалежність від випадковостей ринкової кон'юнктури і поведінки партнерів.
	Радіонова В.М. та Федотова М. А. [257]	Наявність власних оборотних коштів, їх збереження співвідношення між власними та залученими оборотними коштами характеризують рівень фінансової стійкості підприємства, його становище на фінансовому ринку, можливості додаткової мобілізації фінансових ресурсів за допомогою випуску цінних паперів.
	Ізмайлова К.В. [93]	Одна з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства.
	Мамонтова Н.А. [147, 103]	Результат діяльності, який свідчить про забезпеченість підприємства власними фінансовими ресурсами, рівень їх використання, напрями їх розміщення. Вона має тісний зв'язок із ефективністю виробництва, а також із кінцевими результатами діяльності підприємства. Зменшення обсягів виробництва, збиткова діяльність, висока собівартість продукції спричиняють втрату фінансової стійкості. Для підтримання фінансової стійкості підприємства необхідно використовувати фінансову стратегію.
	Котляр М.Л. [117, 99 - 104]	Важливою умовою фінансової стійкості підприємства вважає ефективне управління його капіталом. Капітал підприємства може бути використаний у внутрішньому обороті й за його межами, будучи розміщеним у виробничі запаси або дебіторську заборгованість, вкладеним у цінні папери або залученим у капітал інших підприємств у вигляді інвестицій.

Продовження табл. В.1

1	2	3
Фінансова стійкість	Митрофанов Г. В., Кравченко Г. О., Барабаш Н. С. [155, 158]	Визначають фінансову стійкість у межах певних показників. Вони формують групу коефіцієнтів для оцінки фінансової стійкості підприємства на основі аналізу джерел його коштів, залежності від кредитів, розміру власних коштів відносно залучених. Зазначений підхід має кілька недоліків. По-перше, вибір показників обмежується показниками, що характеризують переважно пасиви балансу підприємства без урахувань змін в активі. По-друге, автори на свій розсуд формують перелік показників та їх пріоритетність за відсутності єдиних нормативних критеріїв, які характеризують фінансову стійкість підприємства.
	Білик М. Д., Павловська О.В., Питуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. [29, 302]	Такий стан фінансових ресурсів підприємства, за якого раціональне розпорядження ними є гарантією наявності власних коштів, стабільної прибутковості та забезпечення процесу розширеного відтворення. Фінансова стійкість підприємства – один із головних чинників, що впливає на досягнення підприємством фінансової рівноваги та фінансової стабільності.
	Коваленко Л. О., Ремньова Л. М. [105, 283]	Здатність підприємства зберігати заданий режим функціонування за найважливішими фінансово-економічними показниками. Вона може розглядатися як результуюча категорія, що характеризує рівень стійкості роботи підприємства, його здатність забезпечити стабільні техніко-економічні показники й ефективно адаптуватися до змін у зовнішньому оточенні та внутрішньому середовищі.
	Зятковський І. В. [91, 302]	Характеристика стабільності фінансового стану підприємства, яка забезпечується високою часткою власного капіталу в загальній сумі використовуваних фінансових засобів. Вона відбиває рівень ризику діяльності компанії і її залежність від позикового капіталу. Також за результатами розрахунків фінансової стійкості можна зробити висновки: про інтенсивність використання позикових засобів; про ступінь залежності від короткострокових зобов'язань; про рівень довгострокової стійкості компанії без позикових засобів.
	Кондратьєв О. В. [110, 66]	Спроможність підприємства забезпечувати пропорційний розвиток при збереженні достатнього рівня плато- та кредитоспроможності.
	Шиян Д.В., Строченко Н.І. [323, 179]	З одного боку, – як економічний процес, а з другого – як економічна категорія. Як економічний процес фінансова стійкість являє собою органічний процес чіткої взаємодії внутрішніх механізмів фінансової стабілізації підприємства – оперативного, тактичного та стратегічного з метою виведення підприємства з кризового стану або забезпечення економічного його зростання. Як економічна категорія фінансова стійкість – це сукупність економічних відносин, що забезпечують умови збереження підприємством нормального рівня фінансової стабільності при контрольованій фінансовій рівновазі та одночасно спроможність до стійкого економічного зростання при врахуванні найбільш вагомих зовнішніх чинників.
	Левицька С.О. [133, 160]	Постійне стабільне перевищення доходів над видатками, передбаченими кошторисом, що дозволяє вільне маневрування коштами в залежності від змін пріоритетності напрямків основної статутної діяльності.
	Беляков С.А., Беляков Н.С., Клячко Т.Л. [12, 9-12].	Основна складова економічної стійкості освітніх установ, яка є характерним індикатором їхнього стабільного функціонування.

Продовження табл. В.1

1	2	3
Фінансова стійкість	Боголіб Т.М. [32, 34]	Для бюджетних установ визначається на основі розрахунку коефіцієнтів, що дозволяють виявити рівень фінансового ризику, пов'язаного із структурою джерел формування капіталу суб'єктів, а відповідно і ступінь їх фінансової стабільності в процесі передбачуваного розвитку.
	Сафонова В.Є. [264, 134].	Рівень фінансової стійкості характеризується терміном погашення заборгованості за поточними зобов'язаннями, оперативністю реагування на зміну ринкової кон'юнктури і здатністю фінансувати нові програми. У довгостроковому аспекті рівень фінансової стійкості і фінансового стану визначає конкурентоспроможність вузу – так, зростання позабюджетних коштів в результаті конкурентних переваг збільшує власні засоби, підвищує платоспроможність, фінансову маневреність та ін.
	Бирюлева Е.П., Лычагина Т.А., Пахомова Е.А., Чудина Е.В. [51, 21].	Такий стан фінансових ресурсів вузу, їх розподілу та використання, який забезпечує здійснення основної діяльності і розвиток навчального закладу на основі зростання капіталу за рахунок бюджетних та позабюджетних надходжень при збереженні платоспроможності в умовах дозволеного (допустимого) рівня ризику. При цьому необхідно розуміти, що це визначення також підкреслює конкурентоспроможність вузу, яка полягає в його успішному функціонуванні та розвитку. Підвищення якості освітніх програм і впровадження інноваційних технологій можливі за умови додаткового фінансування. Це спочатку зменшує фінансову стійкість вузу, проте в результаті збільшує конкурентоспроможність і призводить до залучення позабюджетних коштів, що зміцнює фінансову стійкість.
Фінансова стабільність	Дем'яненко І.В. [69, 127-129]	Характеристика фінансового стану суб'єктів господарювання як ознака сталості (постійності) руху як динамічного процесу, що має певну швидкість, темп, вимір прояву співрозмірностей теперішнього стану з минулим. Застосування терміну «стійкість» до динамічного процесу характеризує сталість його прояву в часі, тобто динамічну стійкість.
	Марцин В. С. [148, 29]	Основна умова життєдіяльності господарюючого суб'єкта та його розвитку на конкурентному ринку.
	Петриченко Л. Ю. [187, 46-48]	Характеризує такий стан усієї сукупності фінансових відносин банку, що забезпечує неперервне функціонування та розвиток; співвідноситься із такими поняттями, як «стійкість», «надійність», «ліквідність», «платоспроможність» та «кредитоспроможність».
Фінансова гнучкість	Плиса В. Й. [195, 156-162]	Здатність компанії зібрати достатній капітал для задоволення своїх потреб у фінансових ресурсах з врахуванням майбутніх і непередбачуваних витрат.
Фінансова сталість	Плиса В. Й. [195, 156-162]	Э складовою частиною загальної сталості підприємства і виступає запорукою усунення неплатоспроможності та фундаментальною основою фінансової стратегії на прискорення економічного зростання. Сталість фінансового стану залежить від найменших відносних спротивів усіх структурних частин загальної сталості підприємства.
Фінансова надійність	ЗУ «Про внесення змін до ЗУ «Про страхування» [214]	Здатність страхової компанії виконати страхові зобов'язання, які прийняті за договорами страхування та перестрахування у разі впливу несприятливих чинників. Тому стійка фінансова надійність страхових операцій дає змогу страховикові виконати всі зобов'язання за будь-яких несприятливих обставин.

Типи фінансової стійкості ДВНЗ з різними умовами фінансового забезпечення

№ п/п	Тип фінансової стійкості	Економічний зміст	Характерний для ДВНЗ, які		
			повністю фінансуються за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів	крім бюджетних коштів фінансують свою діяльність за рахунок спецкоштів (власних надходження (доходів) від надання додаткових послуг освітнього та неосвітнього характеру)	фінансують свою діяльність на основі самофінансування за рахунок здійснення фандрайзингу
1.	Абсолютна стійкість	достатня кількість фінансових ресурсів для виконання статутних завдань ДВНЗ в поточному періоді	висока платоспроможність, повне та своєчасне фінансове забезпечення усіх видатків (витрат, затрат) ДВНЗ	платоспроможність гарантована, для забезпечення своєчасного виконання статутних завдань достатньо власних надходжень (доходів)	платоспроможність гарантована, достатньо самостійно залучених коштів для вчасного погашення усіх зобов'язань
2.	Нормальна стійкість	обсяг фінансових ресурсів для виконання мінімально необхідних статутних завдань в поточному періоді з потребою залучення додаткових джерел фінансового забезпечення на ближчу перспективу	достатньо високий рівень поточної платоспроможності, для покриття витрат крім бюджетних коштів залучаються зовнішні джерела фінансового забезпечення	платоспроможність гарантована, для забезпечення виконання статутних завдань залучаються спец кошти за рахунок збільшення надання додаткових послуг освітнього та неосвітнього характеру	платоспроможність гарантована, для забезпечення ефективної діяльності залучаються значні суми коштів шляхом фандрайзингу
3.	Нестійкий фінансовий стан	залучення зовнішніх джерел фінансового забезпечення для виконання статутних завдань ДВНЗ в поточному періоді та на перспективу.	порушення поточної платоспроможності, для покриття частини видатків (витрат, затрат) залучаються додаткові короткострокові джерела покриття, що не є доцільним	платоспроможність порушена, але її можна відновити, для забезпечення видатків (витрат, затрат) крім власних коштів та довгострокових кредитів і позик залучаються короткострокові кредити і позики	зменшення платоспроможності, необхідність поряд із довгостроковими кредитами та позиками залучати для забезпечення ефективної діяльності короткострокові кредити та позики

Джерело: розроблено автором

Додаток Д

Таблиця Д.1

Фінансове забезпечення БП Міністерством освіти і науки України за 2008 – 2012 роки

Найменування	Одиниця виміру	Роки					У відсотках до попереднього року, %			
		2008	2009	2010	2011	2012	2009 до 2008	2010 до 2009	2011 до 2010	2012 до 2011
Разом по Міністерству, в тому числі:	млн. грн.	16720,92	18820,56	22384,95	21518,84	18453,19	112,56	118,94	96,13	85,75
2201020 «Фундаментальні дослідження у вищих навчальних закладах»	млн. грн.	150,99	147,79	164,91	172,56	-	97,88	111,58	104,64	-
2201040 «Прикладні розробки за напрямками науково-технічної діяльності вищих навчальних закладів»	млн. грн.	300,44	260,67	273,59	312,60	358,90	86,76	104,96	114,26	114,81
2201160 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації»	млн. грн.	8520,72	10002,54	11675,73	12726,34	10642,04	117,39	116,73	109,00	83,62
2201370 «Підготовка фахівців Національною юридичною академією імені Ярослава Мудрого»	млн. грн.	214,53	258,07	339,22	378,89	-	120,30	131,44	111,69	-
2201430 «Підготовка кадрів Національним технічним університетом «Київський політехнічний інститут»	млн. грн.	585,53	621,94	699,38	717,46	-	106,22	112,45	102,59	-
2201500 «Підготовка кадрів «Національним авіаційним університетом»	млн. грн.	350,92	453,32	441,92	524,31	-	129,18	97,49	118,64	-
2201530 «Підготовка кадрів для гуманітарної сфери національним університетом «Острозька академія»»	млн. грн.	25,29	34,47	43,73	-	-	136,30	126,86	0,00	-
2201870 «Добудова, перепрофілювання, будівництво навчальних корпусів та гуртожитків вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації»	млн. грн.	10,55	-	-	-	-	-	-	-	-
2206020 «Прикладні розробки з пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки та технічне оснащення наукової бази Київського національного університету ім. Тараса Шевченка»	млн. грн.	12,29	10,76	20,01	22,34	-	87,55	185,97	111,64	-
2206040 «Проведення з'їздів, симпозіумів, конференцій і семінарів Київським національним університетом ім. Тараса Шевченка»	млн. грн.	0,14	0,14	0,14	0,10	-	100,00	100,00	71,43	-
2206050 «Підготовка кадрів Київським національним університетом імені Тараса Шевченка»	млн. грн.	556,18	642,08	779,06	822,45	509,60	115,44	121,33	105,57	61,96
інші бюджетні програми	млн. грн.	5993,34	6388,78	7947,26	5841,79	6942,65	106,60	124,39	73,51	118,84

Джерело: розроблено автором на основі [90; 96].

Перелік результативних показників бюджетної програми КПКВК 2201160 «Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації»

№ п/п	Затверджено паспортом програми	Рекомендовані доповнення
1	2	3
Показники затрат		
1.	Кількість навчальних закладів.	Абсолютні показники затрат:
2.	Середньорічне число посадових окладів, ставок професорсько-викладацького персоналу.	9. Обсяги асигнувань ЗФ бюджету, передбачені кошторисом у звітному році (звітному періоді).
3.	Середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до науково-педагогічного персоналу.	10. Обсяги асигнувань ЗФ бюджету, профінансовані у звітному періоді.
4.	Середньорічне число штатних одиниць педагогічного персоналу.	11. Фактичні видатки ЗФ на забезпечення статутної діяльності у звітному періоді.
5.	Середньорічне число штатних одиниць спеціалістів.	Відносними показниками затрат:
6.	Середньорічне число штатних одиниць робітників.	12. Профінансовані обсяги асигнувань на одного студента бюджетної форми навчання.
7.	Всього середньорічне число ставок/штатних одиниць (2+3+4+5+6).	13. Профінансовані обсяги асигнувань на одного викладача (заробітна плата якого фінансується за рахунок коштів ЗФ).
8.	Всього число ставок/штатних одиниць/на початок періоду.	14. Профінансовані обсяги асигнувань ЗФ бюджету в звітному періоді на 100 м2 площі, що задіяна в навчальному процесі.
	-	15. Профінансовані обсяги асигнувань ЗФ бюджету на робочі комп'ютерні місця (кількість робочих комп'ютерних місць на 100 студентів).
		16. Профінансовані обсяги асигнувань ЗФ бюджету на забезпечення студентів підручниками, навчальними посібниками (% від потреби).
		17. Співвідношення профінансованих обсягів асигнувань ЗФ бюджету на одиницю отриманих доходів СФ бюджету ДВНЗ в звітному періоді.
Показники продукту		
1.	Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва.	
2.	Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва.	
3.	Середньорічна кількість докторантів.	
4.	Середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання.	
5.	Середньорічна кількість студентів денної форми навчання.	
6.	Середньорічна кількість студентів заочної форми навчання.	
7.	Середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету.	
8.	Кількість студентів, що будуть прийняті на перший курс за денною формою навчання.	
9.	Середньорічна кількість студентів відмінників.	

1	2	3
10.	Середньорічна кількість дітей-сиріт на повному державному забезпеченні.	
11.	Середньорічна кількість дітей-сиріт під опікою.	
12.	Кількість випускників денної форми навчання(без перехідного контингенту).	
13.	Кількість випускників денної форми навчання які будуть працевлаштовані за фахом.	
14.	Кількість осіб із числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватись щорічна допомога для придбання навчальної літератури.	
15.	Кількість випускників з числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватись одноразова грошова допомога при працевлаштуванні.	
16.	Кількість одержувачів адресної допомоги випускникам, які навчалися за педагогічними спеціальностями.	
17.	Випуск аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва.	
18.	Випуск аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва та успішно завершать навчання і захистять дисертації.	
19.	Випуск докторантів.	
20.	випуск докторантів, які успішно завершать навчання і захистять дисертації.	
21.	Кількість студентів денної форми навчання на початок періоду.	
22.	кількість студентів заочної форми навчання на початок періоду.	
23.	Кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету на початок періоду.	
24.	Кількість студентів денної форми навчання Укооспілки на початок періоду.	
25.	Кількість студентів заочної форми навчання Укооспілки на початок періоду.	
26.	Середньорічна кількість студентів денної форми навчання по навчальних закладах Укооспілки.	
27.	Середньорічна кількість студентів заочної форми навчання по навчальних закладах Укооспілки.	
Показники ефективності		
1.	Витрати на 1 аспіранта, який навчається без відриву від виробництва.	
2.	Витрати на 1 аспіранта з відривом від виробництва.	
3.	Витрати на 1 докторанта.	3.1. Витрати на 1 докторанта, який виконує дослідження без відриву від виробництва. 3.2. Витрати на 1 докторанта з відривом від виробництва.
4.	Витрати на 1 приведеного студента.	4.1. Витрати на 1 приведеного студента денної форми навчання. 4.2. Витрати на 1 приведеного студента заочної форми навчання. 4.3. Витрати на 1 приведеного студента вечірньої форми навчання. 4.4. Витрати на одного студента дистанційної форми навчання.
5.	Витрати на 1 приведеного студента закладів Укооспілки.	
	-	Профінансовані обсяги асигнувань на одиницю: 6.Введених в звітному періоді основних засобів. 7. Проведених заходів, передбачених програмою на науково-дослідну роботу.
Показники якості		
1.	Відсоток осіб, які отримають відповідний документ про освіту.	1.1.Відсоток осіб, які отримають відповідний документ про освіту з відзнакою. 1.2. Відсоток осіб, які отримають відповідний документ про освіту звичайного зразка.
2.	Відсоток осіб, які будуть прийняті на денну форму навчання на державне замовлення.	
3.	Відсоток працевлаштованих випускників денної форми навчання у загальному обсязі випускників денної форми навчання.	3.1. Відсоток працевлаштованих випускників денної форми навчання у загальному обсязі випускників денної форми навчання за спеціальністю. 3.2. Відсоток працевлаштованих випускників денної форми навчання у загальному обсязі випускників денної форми навчання не за спеціальністю.
4.	Відсоток аспірантів та докторантів, які успішно завершать навчання та захистять дисертації у загальному випуску	

1	2	3
	-	5. Частка введених (куплених, реконструйованих, модернізованих, збудованих) в звітному періоді основних засобів у відсотках.
		6. Співвідношення кількості прийнятих на початковий цикл навчання студентів до кількості випускників в розрізі спеціальностей та джерел фінансування навчання (кошти ДБ, МБ, центральних органів виконавчої влади, юридичних чи фізичних осіб).
		7. Частка випускників, що отримали направлення на роботу після завершення повного циклу навчання.
		8. Чисельність випускників, які одночасно з освітньо-кваліфікаційним рівнем отримали робітничу професію
		9. Співвідношення кількості прийнятих на початковий цикл навчання іноземних студентів до кількості випускників, випущених після завершення повного циклу навчання
		10. Якість надання освітніх послуг ДВНЗ відповідно до результатів виконання заходів ведення державного моніторингу (у відсотках або позиція НЗ у рейтингу найкращих ДВНЗ України)
		11. Кількість успішно завершених колективних та одноосібних науково-дослідних робіт (проектів), виданих підручників, посібників, монографій тощо.

Джерело: розроблено автором на основі узагальнення даних [96; 142; 325].

Перелік результативних показників бюджетної програми КПКВК 2201530 «Підготовка кадрів для гуманітарної сфери Національним університетом «Острозька академія»

№ п/п	Затверджено паспортом програми	Одиниця виміру	Джерело інформації
1	2	3	4
Показники затрат			
1.	Кількість навчальних закладів	од.	Указ Президента України
2.	Середньорічне число посадових окладів (ставок) науково-педагогічного персоналу	од.	Бухгалтерський звіт, штатний розпис
3.	Середньорічне число посадових окладів (ставок) адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до науково-педагогічного персоналу	од.	Бухгалтерський звіт, штатний розпис
4.	Середньорічне число посадових окладів/ставок спеціалістів	од.	Бухгалтерський звіт, штатний розпис
5.	Середньорічне число посадових окладів/ставок молодшого обслуговуючого персоналу та робітників	од.	Бухгалтерський звіт, штатний розпис
6.	Всього середньорічне число ставок/штатних одиниць	од.	Бухгалтерський звіт, штатний розпис
7.	Число ставок/штатних одиниць на початок року (кварталу)	од.	Бухгалтерський звіт, штатний розпис
8.	Видатки на здійснення перепрофілювання будинку культури у м. Острог під навчальний корпус	тис. грн.	Кошторис
9.	Видатки на здійснення робіт з реконструкції та реставрації	тис. грн.	Кошторис
Показники продукту			
1.	Чисельність студентів денної форми навчання на початок року (кварталу)	чол.	Форма 3-2
2.	Чисельність студентів заочної форми навчання на початок року (кварталу)	чол.	Форма 3-2
3.	Середньорічна кількість студентів денної форми навчання	чол.	Форма 3-2
4.	Середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету	чол.	Форма 3-2
5.	Середньорічна кількість студентів, які навчаються на відмінно	чол.	Накази на виплату стипендії
6.	Середньорічна кількість студентів заочної форми навчання	чол.	Форма 3-2
7.	Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва	чол.	Форма 3-8
8.	Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва	чол.	Форма 3-8
9.	Кількість студентів що буде прийнята на денну форму навчання 1 курсу	чол.	Форма 3-2
10.	Кількість студентів-випускників денної форми навчання без перехідного контингенту (без випускників, які продовжать своє навчання за більш високим освітньо-кваліфікаційним рівнем навчання)	чол.	Наказ ректора
11.	Середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться на повному державному утриманню	чол.	Наказ ректора
12.	Середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою (піклуванням)	чол.	Наказ ректора
13.	Кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури	чол.	Наказ ректора
14.	Кількість випускників з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні	чол.	Наказ ректора

Продовження табл. Д.3			
1	2	3	4
15.	Кількість випускників денної форми навчання, які будуть працевлаштовані за фахом	чол.	Прогнозовані показники
16.	Площа перепрофільованих приміщень	кв. м.	Акти ф 2,3 на прийняття виконаної роботи
17.	Площа відреконструйованих та відреставрованих приміщень	кв. м.	Акти ф 2,3 на прийняття виконаної роботи
Показники ефективності			
1.	Витрати на одного студента (приведене середньорічне число студентів)	грн.	Бухгалтерський звіт, кошторис, показники державного замовлення
2.	Витрати на одного аспіранта, що навчається з відривом від виробництва	грн.	Бухгалтерський звіт, кошторис, показники державного замовлення
3.	Витрати на одного аспірантів, що навчаються без відриву від виробництва	грн.	Бухгалтерський звіт, кошторис, показники державного замовлення
4.	Середня вартість 1 кв. м. перепрофілювання	грн.	Дані бухгалтерського обліку
5.	Середня вартість 1 кв. м. реконструйованих та реставрованих приміщень	грн.	Дані бухгалтерського обліку
Показники якості			
1.	Відсоток студентів, які отримують відповідний документ про освіту	відс.	Наказ ректора
2.	Відсоток працевлаштованих студентів-випускників денної форми навчання у загальному обсязі випуску	відс.	Довідки про працевлаштування
3.	Відсоток фахівців, що будуть прийняті на денну форму навчання за держзамовленням	відс.	Статистична звітність, показники державного замовлення
4.	Відсоток введення в дію перепрофільованих приміщень у 2011 році	відс.	Акт виконання робіт
5.	Відсоток введення в дію відреконструйованих та відреставрованих приміщень у 2011 році	відс.	Акт виконання робіт

Джерело: розроблено автором на основі [96].

Додаток Е

Таблиця Е.1

Порівняння Міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку у ДС [202]

Міжнародні стандарти фінансової звітності у державному секторі (IPSASs) у ред. 2011 року	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі
IPSAS 1 «Подання фінансових звітів»	Стандарт 101 «Подання фінансової звітності»
IPSAS 2 «Звіт про рух грошових коштів»	
IPSAS 3 «Облікова політика, суттєві помилки та зміни в облікових оцінках, суттєві помилки»	Стандарт 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»
IPSAS 4 «Вплив змін валютних курсів»	Стандарт 130 «Вплив змін валютних курсів»
IPSAS 5 «Витрати та позики»	Стандарт 135 «Витрати»
IPSAS 6 «Консолідована фінансова звітність і облік підвідомчих установ»	Стандарт 102 «Консолідована фінансова звітність»
IPSAS 7 «Облік інвестицій в асоціації»	-
IPSAS 8 «Фінансова звітність про частки у спільних установах»	-
IPSAS 9 «Доходи від обмінних операцій»	Стандарт 124 «Доходи»
IPSAS 10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	Стандарт 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
IPSAS 11 «Будівельні контракти»	Стандарт 131 «Будівельні контракти»
IPSAS 12 «Запаси»	Стандарт 123 «Запаси»
IPSAS 13 «Оренда»	Стандарт 126 «Оренда»
IPSAS 14 «Події після дати балансу»	-
IPSAS 15 «Фінансові інструменти: розкриття і подання»	Стандарт 134 «Фінансові інструменти»
IPSAS 16 «Інвестиційна власність»	Стандарт 129 «Інвестиційна нерухомість»
IPSAS 17 «Основні засоби»	Стандарт 121 «Основні засоби»
IPSAS 18 «Звітність за сегментами»	Стандарт 103 «Фінансова звітність за сегментами»
IPSAS 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання і активи»	Стандарт 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
IPSAS 20 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	-
IPSAS 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові потоки»	Стандарт 127 «Зменшення корисності активів»
IPSAS 22 «Розкриття інформації про державний сектор»	-
IPSAS 23 «Доходи від необмінних операцій (податки, трансферти)»	Стандарт 124 «Доходи»
IPSAS 24 «Подання інформації про бюджет у фінансовій звітності»	-
IPSAS 25 «Виплати працівникам»	Стандарт 132 «Виплати працівникам»
IPSAS 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові потоки»	Стандарт 127 Зменшення корисності активів
IPSAS 27 «Сільське господарство»	-
IPSAS 28 «Фінансові інструменти: подання»	Стандарт 134 «Фінансові інструменти»
IPSAS 29 «Фінансові інструменти: визнання і оцінка»	Стандарт 134 «Фінансові інструменти»
IPSAS 30 «Фінансові інструменти: розкриття»	Стандарт 134 «Фінансові інструменти»
IPSAS 31 «Нематеріальні активи»	Стандарт 122 «Нематеріальні активи»
Cash Basis IPSAS Фінансова звітність, складена за касовим методом	Стандарт 133 «Фінансові інвестиції»

Напрямки реформування обліку діяльності вітчизняних ДВНЗ [288, 658-660]

№ з\п	Операції господарської діяльності ДВНЗ	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням діючої облікової системи в Україні	З урахуванням МСБОДС
1.	Виправлення суттєвої помилки, яка пов'язана з попередніми періодами	Якщо помилка поточного або минулого періоду пов'язана з обліком активів – коригуються сальдо відповідних рахунків активів. Якщо помилка пов'язана з обліком доходів або витрат – коригується рахунок «Результати виконання кошторису» за поточний період	Сума виправлення суттєвої помилки, яка пов'язана з попередніми періодами, відображається у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту на початок періоду, якщо помилка поточного періоду – коригується сальдо нерозподіленого надлишку або дефіциту за поточний період (МСБОДС 14)
2.	Визнання доходів	Фінансування з бюджету визнається доходом в періоді отримання. За операціями госпрозрахункового характеру дохід визнається як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження.	Дохід визнається як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. Суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому виключаються з доходу (МСБОДС 9)
3.	Переоцінка запасів	Переоцінка здійснюється у випадку, якщо балансова вартість запасів не дорівнює їх справедливій вартості	Запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок - собівартістю або поточною відновлюваною собівартістю, якщо їх утримують з метою: розподілу без оплати або за номінальною платою, споживання в процесі виробництва товарів для розподілу без оплати або за номінальною платою (МСБОДС 12)
4.	Калькуляція собівартості придбаних запасів	Собівартість запасів включає вартість придбання та переробки. Витрати на доставку та приведення їх у теперішній стан списуються на витрати діяльності юридичної особи	Собівартість запасів включає всі витрати на придбання, переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан (МСБОДС 12)
5.	Визнання собівартості списаних запасів	Собівартість списаних запасів може визначатись за балансовою вартістю, за середньозваженою величиною	Собівартість одиниць використаних запасів, які не є взаємозамінними, та вироблених товарів або наданих послуг, призначених для конкретних проектів, визначається шляхом використання конкретної ідентифікації їхньої індивідуальної собівартості. Для запасів різного характеру або використання можуть бути формули собівартості: «перше надходження – перший видаток» (ФІФО) або за формулою середньозваженої собівартості (МСБОДС 12)
6.	Коригування сум, визнаних у фінансових звітах, для відображення подій, які відбуваються у проміжок часу між датою звітності і датою затвердження (подання) звіту	В обліку бюджетних установ не проводиться	Коригуються суми, визнані в фінансових звітах для відображення подій, які коригують після дати звітності, якщо ці події свідчать про умови, що існували на дату підготовки звіту (події, що їх коригують після дати підготовки звіту) (МСБОДС 14)
7.	Утримання інвестиційної нерухомості	В обліку вітчизняних бюджетних установ такі об'єкти окремо не визнаються. Витрати на утримання основних засобів, переданих в оренду, компенсуються за рахунок орендаря.	Подальші видатки, пов'язані з інвестиційною нерухомістю, додаються до її балансової вартості, якщо існує ймовірність одержання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності протягом усього строку експлуатації інвестиційної нерухомості. Усі інші подальші видатки слід визнавати як витрати того періоду, в якому вони понесені (МСБОДС 16)
8.	Нарахування амортизації основних засобів	Нарахування амортизації здійснюється в кінці року у фіксованих відсотках від вартості певної групи основних засобів, незалежно від терміну їх експлуатації	Систематично здійснюється розподіл вартості основного засобу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації (МСБОДС 17)

Таблиця Е.3

Концептуальні основи видів обліку операцій господарської діяльності ДВНЗ [293]

Критерії	Види обліку		
	Бухгалтерський	Бухгалтерський облік	
		Фінансовий	Управлінський
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні
Відкритість даних	Доступні всім	Доступні всім	Комерційна таємниця
Обов'язковість ведення	Обов'язковий	Обов'язковий	Необов'язковий
Звітність	Фінансова, затверджена на державному рівні	Фінансова, затверджена на державному рівні	Внутрішня
Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність суб'єкта	Господарська діяльність суб'єкта	Господарська та/або виробнича діяльність суб'єкта
Мета обліку	Складання фінансової звітності для потреб користувачів	Складання фінансової звітності для потреб користувачів	Надання інформації керівництву для здійснення ефективного управління
Ступінь відповідальності	Адміністративна відповідальність	Адміністративна відповідальність	Дисциплінарна (догана, зауваження, тощо)
Елементи методу обліку	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату - обов'язково; рахунки, подвійний запис - застосовуються в пріоритетному, але не обов'язковому порядку
Використання вимірників	Вартісні, кількісні (обмежено)	Вартісні, кількісні (обмежено)	Вартісні, кількісні, натуральні, якісні, трудові

Додаток Ж

Таблиця Ж.1

Базові потреби ДВНЗ щодо програмного забезпечення

№ з/п	Напрямок потреби	Необхідність:
1.	Облік доходів	обліку окремо доходів ЗФ та СФ; контролю за використанням коштів відповідно до кошторису з формуванням звіту про виконання даної форми; обліку в розрізі різних БП, різних джерел отримання доходів ЗФ (ДБ та МБ) та СФ
2.	Облік видатків, витрат, затрат	обліку видатків у розрізі касових та фактичних видатків, у розрізі кодів економічної класифікації видатків, у розрізі програм і функцій, джерел отримання, ЗФ та СФ; контролю за використанням коштів відповідно до кошторису з формуванням звіту про виконання однойменної форми; формування звітності за банківськими та касовими операціями як у розрізі окремих джерел, так і щодо НЗ загалом; формування інформації про надання платних послуг у розрізі витрат для потреб калькулювання платних послуг
3.	Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами	реалізації можливості ведення обліку та контролю довгострокових угод, угод за розрахунками в порядку планових платежів з поетапною оплатою і виконанням; обліку зобов'язань та фінансових зобов'язань ДВНЗ з формуванням необхідної облікової реєстрації; обліку платних послуг з виокремленням різних форм розрахунків (оплата одночасна чи поетапна, готівкою чи за безготівковим переказуванням, взаємозаліки)
4.	Облік розрахунків з оплати праці	чіткого визначення в межах комплексу всіх особливостей нарахування заробітної плати в ДВНЗ стосовно існуючої гнучкої системи оплати праці відповідно до тарифної сітки, штатного розпису, відпрацьованих годин, доплат та інше
5.	Облік необоротних активів та запасів	здійснення розширеного аналітичного обліку даних об'єктів обліку, наявності системи швидкого та простого пошуку карток обліку необоротних активів та запасів; наявності системи сортування даних та вибірки; автоматичне проведення операцій з нарахування зносу на необоротні активи, здійснення переоцінки тощо
6.	Підсумковий етап бухгалтерського обліку	наявності гнучкого і простого механізму налаштування та складання форм звітності; наявність можливості збирання інформації у звітах наростаючим підсумком з початку року

Джерело: розроблено автором на основі [42, 253-254; 267].

Особливості діяльності та основні завдання бухгалтерської служби ДВНЗ

№ з/п	Особливості діяльності та основні завдання бухгалтерської служби ДВНЗ
1	2
<i>Основні завдання:</i>	
1)	ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності ДВНЗ та складення звітності;
2)	відображення у документах достовірної та у повному обсязі інформації про господарські операції і результати діяльності, необхідної для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями) та фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами;
3)	забезпечення дотримання бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірного та у повному обсязі відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності;
4)	забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;
5)	запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів.
<i>Бухгалтерська служба ДВНЗ відповідно до покладених на неї завдань:</i>	
1)	веде бухгалтерський облік відповідно до НП(С)БОДС (наберуть чинності із 1 січня 2015 р.), а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку, в тому числі з використанням уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності;
2)	складає на підставі даних бухгалтерського обліку фінансову та бюджетну звітність, а також державну статистичну, зведену та іншу звітність (декларації) в порядку, встановленому законодавством;
3)	здійснює поточний контроль за: <ul style="list-style-type: none"> - дотриманням бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, їх реєстрації в органах ДКСУ та здійсненням платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань; - правильністю зарахування та використання власних надходжень БУ; - веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової та бюджетної звітності, дотриманням бюджетного законодавства та НП(С)БОДС (наберуть чинності із 1 січня 2015 р.), а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку бухгалтерськими службами БУ, які підпорядковані БУ;
4)	своєчасно подає звітність;
5)	своєчасно та у повному обсязі перераховує податки і збори (обов'язкові платежі) до відповідних бюджетів;
6)	забезпечує дотримання вимог нормативно-правових актів щодо: <ul style="list-style-type: none"> - використання фінансових, матеріальних (нематеріальних) та інформаційних ресурсів під час прийняття та оформлення документів щодо проведення господарських операцій; - інвентаризації необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів, розрахунків та інших статей балансу;

1	2
7)	проводить аналіз даних бухгалтерського обліку та звітності, у тому числі зведеної звітності, щодо причин зростання дебіторської та кредиторської заборгованості, розробляє та здійснює заходи щодо стягнення дебіторської та погашення кредиторської заборгованості, організовує та проводить роботу з її списання відповідно до законодавства;
8)	забезпечує: <ul style="list-style-type: none"> - дотримання порядку проведення розрахунків за товари, роботи та послуги, що закуповуються за бюджетні кошти; - достовірність та правильність оформлення інформації, включеної до реєстрів бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань; - повноту та достовірність даних підтвердних документів, які формуються та подаються в процесі казначейського обслуговування; - зберігання, оформлення та передачу до архіву оброблених первинних документів та облікових реєстрів, які є підставою для відображення у бухгалтерському обліку операцій та складення звітності, а також звітності; - користувачів у повному обсязі правдивою та неупередженою інформацією про фінансовий стан БУ, результати її діяльності та рух бюджетних коштів; - відповідні структурні підрозділи ДВНЗ даними бухгалтерського обліку та звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, складення економічно обґрунтованих калькуляцій собівартості послуг, що можуть надаватися за плату відповідно до законодавства, визначення можливих ризиків фінансово-господарської діяльності;
9)	бере участь у роботі з оформлення матеріалів щодо нестачі, крадіжки грошових коштів та майна, псування активів;
10)	розробляє та забезпечує здійснення заходів щодо дотримання та підвищення рівня фінансово-бюджетної дисципліни її працівників та працівників бухгалтерських служб БУ, які підпорядковані БУ;
11)	здійснює заходи щодо усунення порушень і недоліків, виявлених під час контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами БУ, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства.

Джерело: розроблено автором на основі [242].

Функціональні обов'язки, права та повноваження головного бухгалтера ДВНЗ

№ з/п	Обов'язки, права та повноваження головного бухгалтера ДВНЗ
1	2
1)	організовує роботу з ведення бухгалтерського обліку та забезпечує виконання завдань, покладених на бухгалтерську службу;
2)	здійснює керівництво діяльністю бухгалтерської служби, забезпечує раціональний та ефективний розподіл посадових обов'язків між її працівниками з урахуванням вимог щодо забезпечення захисту інформації та запобігання зловживанням під час ведення бухгалтерського обліку;
3)	погоджує проекти договорів (контрактів), у тому числі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, забезпечуючи дотримання вимог законодавства щодо цільового використання бюджетних коштів та збереження майна;
4)	бере у разі потреби участь в організації та проведенні перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності у бухгалтерських службах БУ, які підпорядковані БУ;
5)	здійснює у межах своїх повноважень заходи щодо відшкодування винними особами збитків від нестач, розтрат, крадіжок;
6)	погоджує кандидатури працівників ДВНЗ, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;
7)	подає керівникові ДВНЗ пропозиції щодо: <ul style="list-style-type: none"> - визначення облікової політики, зміни обраної облікової політики з урахуванням особливостей діяльності БУ і технології оброблення облікових даних, у тому числі системи та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями; - визначення оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників; - призначення на посаду та звільнення з посади працівників бухгалтерської служби; - вибору та впровадження уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності з урахуванням особливостей діяльності ДВНЗ; - створення умов для належного збереження майна, цільового та ефективного використання фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів; - визначення джерел погашення кредиторської заборгованості, повернення кредитів, отриманих з державного або місцевого бюджету; - притягнення до відповідальності працівників бухгалтерської служби, у тому числі працівників бухгалтерських служб БУ, які підпорядковані бюджетній установі, за результатами контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства; - удосконалення порядку здійснення поточного контролю; - організації навчання працівників бухгалтерської служби, у тому числі працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, з метою підвищення їх професійно-кваліфікаційного рівня; - забезпечення бухгалтерської служби нормативно-правовими актами, довідковими та інформаційними матеріалами щодо ведення бухгалтерського обліку та складення звітності;
8)	підписує звітність та документи, які є підставою для:

	<ul style="list-style-type: none"> - перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів); - проведення розрахунків відповідно до укладених договорів; - приймання і видачі грошових коштів; - оприбуткування та списання рухомого і нерухомого майна; - проведення інших господарських операцій;
9)	відмовляє у прийнятті до обліку документів, підготовлених з порушенням встановлених вимог, а також документів щодо господарських операцій, що проводяться з порушенням законодавства, та інформує керівника ДВНЗ про встановлені факти порушення бюджетного законодавства;
10)	здійснює контроль за: <ul style="list-style-type: none"> - відображенням у бухгалтерському обліку всіх господарських операцій, що проводяться бюджетною установою; - складенням звітності; - цільовим та ефективним використанням фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів, збереженням майна; - дотриманням вимог законодавства щодо списання (передачі) рухомого та нерухомого майна бюджетної установи; - правильністю проведення розрахунків при здійсненні оплати товарів, робіт та послуг, відповідністю перерахованих коштів - обсягам виконаних робіт, придбаних товарів чи наданих послуг згідно з умовами укладених договорів, у тому числі договорів оренди; - відповідністю взятих бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі) та відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та бюджетним асигнуванням; - станом погашення та списання відповідно до законодавства дебіторської заборгованості бюджетної установи та бюджетних установ, які їй підпорядковані; - додержанням вимог законодавства під час здійснення попередньої оплати товарів, робіт та послуг у разі їх закупівлі за бюджетні кошти; - оформленням матеріалів щодо нестачі, крадіжки грошових коштів та майна, псування активів; - розробленням та здійсненням заходів щодо дотримання та підвищення рівня фінансово-бюджетної дисципліни працівників бухгалтерської служби; - усуненням порушень і недоліків, виявлених під час контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства; - виконанням головними бухгалтерами бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, функцій з контролю;
11)	погоджує документи, пов'язані з витрачанням фонду заробітної плати, встановленням посадових окладів і надбавок працівникам;
12)	виконує інші обов'язки, передбачені законодавством.

Джерело: розроблено автором на основі [242].

Таблиця Ж.4

Сутність характерних ознак, яким має відповідати бухгалтер ДВНЗ

Загальні природні риси людини, що визначають її схильність до виконання облікових операцій:	Вимоги до професійного бухгалтера, що формуються під впливом завдань і функцій, умов діяльності ДВНЗ:	Риси професійної та особистої етики, схильність до яких або бажання їх набуття є умовою формування професійного бухгалтера:
<ul style="list-style-type: none"> - методичність; - дисципліна мислення; - акуратність; - швидкість; - числова пам'ять; - спостережливість - нервова витривалість; - схильність до монотонної праці; - низька стомлюваність; - схильність до аналітичного мислення. 	<ul style="list-style-type: none"> - відданість загальній справі, прагнення забезпечення виконання завдань та функцій, покладених на ДВНЗ; - схильність до суспільного блага; - добровільність і безкорисливість; - відповідальність перед суспільством; - ощадливість та економність по відношенню до коштів ДВНЗ; - дбайливе ставлення до засобів праці. 	<ul style="list-style-type: none"> - відкритість та чесність; - чітке дотримання чинного законодавства, яке регулює діяльність ДВНЗ; - принциповість; - збереження конфіденційності щодо професійної інформації; - високі особисті моральні якості; - схильність до набуття нових знань; - схильність до співпраці, колективної праці; - доброзичливість та коректність; - повага до колег.

Джерело: розроблено автором на основі [41; 42, 274; ; 108; 159; 274].

Таблиця Ж.5

Ідентифікація методів та методичних прийомів у межах організації бухгалтерського обліку виконання кошторису ДВНЗ [266, 306-307]

Назва методу або прийому	Сутність методу або прийому	Приклад застосування в межах організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах
1	2	3
Аналіз	полягає у відносному чи прямому розчленуванні предмета для більш детального його вивчення, при цьому виділені у відповідному порядку частини вивчаються в межах цілого	розподіл предмета організації бухгалтерського обліку виконання кошторису на складові з їх вивчення в розрізі єдиного процесу організації бухгалтерського обліку
Синтез	полягає у вивченні предмета в цілісності, єдності і водночас у взаємозв'язку його частин	дослідження технології обліку процесу бюджетних установ як суцільного, безперервного процесу з внутрішньою послідовною логікою побудови його етапів
Індукція	прийом, за якого загальний висновок про характеристику сукупності робиться на основі вивчення характеристик окремих складових зазначеної сукупності	прикладом застосування зазначеного методичного прийому щодо організації бухгалтерського обліку може бути дослідження смакових уподобань окремих працівників бухгалтерської служби для визначення критеріїв оздоблення робочих кабінетів

1	2	3
Дедукція	полягає у дослідженні сукупності в цілому, а за його результатами – перенесення характеристик та прикмет сукупності на окремі її складові	вибір та розроблення облікової політики централізованою бухгалтерією, що обслуговує мережу освітніх та дитячих виховних закладів одиниці відповідного адміністративного поділу
Аналогія	прийом, за яким пізнання одного предмета здійснюється на підставі схожості з іншим предметом вивчення	укладання облікових номенклатур запасів і необоротних активів; розрахунків з дебіторами та розрахунків з кредиторами і т. п.
Моделювання	являє собою заміну предмета чи об'єктів дослідження на модель, яка будується на основних характеристиках фактичного матеріалу	модель організаційної структури бухгалтерської служби установи організації
Абстрагування	полягає у відволіканні від несуттєвих, випадкових проявів конкретного предмета вивчення і розгляді загальних, суттєвих, що використовуються в подальшому процесі його пізнання.	розроблення та впровадження нових форм документів та облікових реєстрів і вироблення висновків щодо подальшого удосконалення носіїв облікової інформації
Конкретизація	визначається як суцільне пізнання характеристик предмета в усіх його проявах	розрахунок нормативів часу на виконання певних операцій за кожним з документів та реєстрів
Проектний метод чи метод проектування	полягає в побудові перспективних моделей існування форм предмета дослідження	є первісним при побудові організації бухгалтерського обліку, оскільки лежить в основі підготовки проекту наказу про облікову політику установи чи організації
Графічний метод	полягає у відображенні залежності різних явищ та процесів у вигляді унаочнювального малюнка	створення оперограм, документограм за різними напрямками обліку бюджетних установ, які є основою організації руху документів
Метод спостереження	полягає у сприйнятті дій, засобів чи процесів з метою їх пізнання і визначення змістового навантаження	суцільний контрольний супровід усіх організаційних дій, виявлення недоліків і прорахунків, основа при плануванні роботи з удосконалення організації бухгалтерського обліку
Метод анкетування	полягає у вивченні суспільної думки щодо предмета дослідження за допомогою складання переліку питань (анкети) для подальших узагальнень	застосовується для вивчення стану процесу організації бухгалтерського обліку і вироблення узагальнюючих позицій
Розрахунковий методичний прийом	полягає в обробці кількісних даних шляхом здійснення над ними математичних дій з метою отримання в результаті розрахунку кінцевого необхідного показника	застосовується при розрахунках норм часу, чисельності, виробітку працівників бухгалтерської служби
Методичний прийом експертної оцінки	полягає у виборі оптимального варіанта рішення через проведення експертних досліджень	вибір структурної побудови бухгалтерської служби, визначення основних напрямів організації обліку даної установи, забезпечення працівників бухгалтерської служби технічними засобами

Додаток 3

Таблиця 3.1

Трактування сутності «облікової політики» як економічної категорії

№ п/п	Автор, джерело	Зміст економічної категорії
1	Ю. Верига, Т. Гладких, О. Артюх, Н. Кулявець, А. Мілька [51, 24]	Сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності.
2	С. Ткаченко, І. Хміль, В. Швець [314]	Сукупність форм і методів ведення бухгалтерського обліку підприємством, БУ.
3	Т. Канєва, О. Писарчук, І. Ковальова [189]	Сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, які обирає підприємство, БУ.
4	О. Вербило, С. Голов [62]	Принципи та правила ведення бухгалтерського обліку в певній організації.
5	С. Свірко [267; 280]	Сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності
6	Т. Безродна [11, 27-29]	Засіб формування інформації, необхідної для управління БУ.
7	Перший розділ НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», яке набере чинності з 1 січня 2015 року [198]	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом ДС для складання та подання фінансової звітності
8	Ф. О. Ярошенко, Т.І. Єфименко, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, С.О. Левицька та інші [95, 174].	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Таблиця 3.2.

Характеристика основних аспектів облікової політики ДВНЗ

Основні аспекти	Характеристика аспектів
Соціальний	створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів на основі забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності ДВНЗ
Психологічний	за допомогою елементів облікової політики та за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективне забезпечення інформацією всіх рівнів управління
Економічний	економічний ефект від облікової політики виявляється в оптимальному забезпеченні інформацією для управління, скороченні обсягів документообігу, підвищенні дієвості внутрішнього контролю.
Юридичний	використання для усунення невизначеностей у нормативних актах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з контролюючими органами
Інформаційний	сталість та гласність облікової політики дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта, наявність диспозицій дозволяє забезпечити необхідним масивом даних для побудови моделей прийняття рішень
Біхевіористичний	використання свободи дій в питаннях організації обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку у ДВНЗ, яка забезпечить дотримання інтересів розпорядника коштів

Джерело: розроблено автором на основі [189].

Таблиця 3.3

Характеристика основних принципів облікової політики ДВНЗ

Принцип	Характеристика принципу
Законність	відповідність правилам та процедурам, які передбачені нормативно-законодавчими актами
Правильність	сумлінне застосування прийнятих правил та процедур
Достовірність	правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій, проведених учасниками бюджетного процесу, з дотриманням вимог відповідних нормативних актів
Суттєвість	корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень
Безперервність	оцінка активів здійснюється, виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним
Повнота бухгалтерського обліку	всі операції по виконанню бюджетів в органах ДКСУ підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків
Дата операції	операції по виконанню бюджетів реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку
Обережність	обґрунтована, розсудлива оцінка фактів
Незалежність	відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів)
Сталість	незмінність методів бухгалтерського обліку, крім випадків істотних змін у діяльності або в правовій базі
Відкритість	інформація, що включається до бухгалтерського обліку та звітності, має бути достатньо зрозумілою і детальною, щоб уникнути двозначності
Співставність	можливість визначення тенденцій виконання бюджету через порівняння інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності, за певний період часу
Консолідація	складання зведеної фінансової звітності про виконання бюджетів в цілому по системі ДКСУ з урахуванням підвідомчих управлінь та відділень в розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрішньо системними розрахунками
Своєчасність	забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення

Джерело: розроблено автором на основі [189]

Таблиця 3.4

Порівняльна характеристика варіантів наказів про облікову політику, що пропонуються у вітчизняних навчальних виданнях з бухгалтерського обліку [267, 192-193]

Назва та автори джерела	Розділи наказу про облікову політику	Змістові складові розділів
Кужельний М.В., Лінник В.Г. «Теорія бухгалтерського обліку»	Методичні принципи побудови бухгалтерського обліку	Порядок оцінювання нематеріальних активів, строк їхньої служби, варіант нарахування зносу, нарахування амортизації на основні засоби; Порядок обліку транспортно-заготівельних витрат, методи оцінювання та обліку виробничих запасів; Порядок розподілу прибутку та види створюваних резервів
	Техніка ведення бухгалтерського обліку	Робочий план рахунків; Форма обліку на підприємстві; Графік документообігу; Форми бухгалтерських документів (у разі відсутності стандартних форм); Організація та порядок проведення інвентаризації; Організація внутрішньогосподарського обліку та контролю

	Організація роботи бухгалтерської служби	Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку; Порядок призначення і звільнення головного бухгалтера; Відносини центральної бухгалтерії з обліковим апаратом господарських підрозділів
	Загальні положення	Організаційно-правова форма підприємства; Форма власності підприємства; Рівень централізації структурної побудови підприємства; Участь у спільній діяльності; Головний вид діяльності; Інші види діяльності; Види фінансової діяльності; Види операційної діяльності; Види звичайної діяльності; Види інвестиційної діяльності; Процентний склад акціонерів підприємства; Наявність пільг щодо оподаткування; Обсяги діяльності та середньооблікова кількість працюючих
Завгородній В.П. «Бухгалтерський облік в Україні»	Облікова політика на підприємстві	Суб'єкти, на які покладено ведення бухгалтерського обліку; Фінансово-господарська діяльність підприємства; Форма ведення бухгалтерського обліку; Робочий план рахунків бухгалтерського обліку; Технологія обробки облікової інформації; Графік документообігу на підприємстві; Графік проведення інвентаризації; Система ведення внутрішньовиробничого контролю; Система внутрішньогосподарського обліку; Рівень відкриття внутрішньої інформації та графік надання її працівникам підприємства; Форми первинних документів; Методи і форма бухгалтерського обліку необоротних активів; Методи нарахування амортизації; Методи бухгалтерського обліку запасів та їх списання; Оцінювання товарно-матеріальних цінностей; Метод обліку витрат і калькулювання продукції, робіт, послуг; Порядок утворення та види фондів і резервів.
	Організація ведення облікової політики	Структура і будова бухгалтерського апарату; Перелік підрозділів, що здійснюють ведення бухгалтерського обліку на самостійному балансі; Графік документообігу; Зразки підписів працівників, що мають право підписів на документах; перелік матеріально-відповідальних осіб; Склад постійно діючої інвентаризаційної комісії; Відповідальні особи, на які покладено ведення бухгалтерського обліку; Графік передання документів до архіву; Відповідальні за передання і зберігання облікової документації; Порядок передання інформації по каналах зв'язку; Порядок оприлюднення облікової інформації; Порядок проведення ревізії на підприємстві.
Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М. «Організація бухгалтерського обліку»	Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку	Оцінювання запасів, незакінченого виробництва, готової продукції; Методи амортизації основних засобів; Методи амортизації нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; Інші способи, що відповідають вимогам суттєвості; Визначення доходів та витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; Варіанти ведення обліку витрат виробництва.
	Організація роботи облікового апарату	Форма організації бухгалтерського обліку; Форма ведення бухгалтерського обліку; Розроблення системи і форм управлінського обліку, звітності, контролю; Затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку; Обов'язки головного бухгалтера
	Технічна організація обліку	
	Організація бухгалтерського обліку	

Продовження табл. 3.4

Таблиця 3.5

Основні складові наказу про облікову політику ДВНЗ

№ з/п	Основні складові щодо відображення організації бухгалтерського обліку в наказі про облікову політику ДВНЗ
1)	форма організації бухгалтерського обліку;
2)	форма організаційної побудови бухгалтерської служби;
3)	форма організації структури апарату бухгалтерії;
4)	права і обов'язки головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерії (у формі додатка 1 - посадові інструкції);
5)	діюча нормативна база бухгалтерського обліку БУ;
6)	форма бухгалтерського обліку (додаток 2 - примірники форм облікових реєстрів);
7)	робочий план рахунків (додаток 3 - таблиця рахунків бухгалтерського обліку прийнятих до використання з відповідним рівнем аналітичності);
8)	облікові номенклатури (додаток 4 – сформовані за напрямками бухгалтерського обліку облікові номенклатури);
9)	форми первинних документів (додаток 5 - зразки форм, заповнені відповідно до вимог нормативних документів);
10)	графік документообігу по цій установі (додаток 6 – оперограми (документограми), зведені графіки руху документів сформовані за напрямками бухгалтерського обліку);
11)	форми звітності (додаток 7 - зразки форм бухгалтерської звітності з робочими інструкціями щодо їх заповнення);
12)	графік складання та подання звітності (додаток 8 - графік руху носіїв облікової інформації підсумкового етапу бухгалтерського обліку з зазначенням відповідальних осіб); порядок ведення архіву установи;
13)	перелік працівників, які мають право підпису носіїв облікової інформації (додаток 9 - список осіб із зіставленням зразків підписів зазначених осіб);
14)	перелік працівників, що мають право на отримання, зберігання та видачу товарно-матеріальних цінностей (додаток 10 - список осіб із зіставленням зразків підписів зазначених осіб);
15)	перелік осіб, відповідальних за організацію технічного та ергономічного забезпечення облікового процесу;
16)	план заходів щодо проведення інвентаризації (додаток 11 - склад комісії, графік проведення інвентаризації по установі тощо);
17)	перелік осіб, відповідальних за інформаційне забезпечення;
18)	план заходів щодо організації соціального забезпечення бухгалтерської служби

Джерело: розроблено автором на основі [267, 196-197; 314, 278 – 279].

Таблиця 3.6

Методичні елементи наказу про облікову політику ДВНЗ

№ з/п	Ділянка обліку	Характеристика ділянки обліку
1	Облік доходів ЗФ	вказується перелік джерел, у розрізі яких здійснюється отримання коштів до ЗФ, визначаються субрахунки відповідно до джерел надходження, порядок надходження фінансового забезпечення до ЗФ, метод обліку доходів
2	Облік доходів СФ	вказується перелік джерел, у розрізі яких здійснюється отримання коштів до СФ, визначаються субрахунки відповідно до джерел надходження, порядок надходження фінансового забезпечення до СФ, порядок утворення фондів за рахунок коштів СФ, метод обліку доходів
3	Облік видатків	механізм здійснення і визначення видатків, адміністративні та нормативні обмеження, забезпечення реалізації принципу цільового призначення фінансового забезпечення інструментами бухгалтерського обліку, порядок розподілу видатків відповідно до джерел їх покриття
4	Облік грошових коштів на рахунках	визначаються грошові рахунки в установах банків чи/та органах казначейства із зазначенням їх номерів, кількості меморіальних ордерів щодо руху безготівкових грошових потоків
5	Облік касових операцій	порядок обліку готівкових коштів у розрізі ЗФ та СФ, особливості ведення касової книги щодо джерел покриття видатків, терміни звітування підзвітних осіб у межах установлених норм часу та адміністративна відповідальність за порушення цих норм тощо
6	Облік необоротних активів	ідентифікація видів необоротних активів щодо вартісної оцінки, види оцінок необоротних активів, перелік, що входять до первісної вартості необоротних активів, порядок переоцінки необоротних активів, порядок обліку видатків на утримання необоротних матеріальних активів, порядок та умови списання необоротних активів
7	Облік запасів	ідентифікація запасів, види оцінок запасів, що застосовуються, метод відпуску запасів у використання, порядок переоцінки
8	Облік розрахунків зі заробітної плати та стипендій	схема посадових окладів, схема визначення розміру стипендій з урахуванням надбавок даної БУ, порядок та терміни нарахування заробітної плати та стипендій тощо
9	Облік розрахунків з іншими кредиторами та дебіторами	порядок обліку розрахунків у порядку планових платежів та їх термінів, порядок проведення тендерів, методика відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку операцій щодо забезпечення проведення тендерних торгів, визначення видатків через підзвітних осіб, визначення умов звітування осіб
10	Облік витрат (затрат)	перелік статей калькулювання послуг, виготовлення продукції, методи обліку витрат (затрат) та калькулювання, порядок розподілу прямих і накладних витрат
11	Облік фінансових результатів діяльності ДВНЗ	методика визначення фінансових результатів господарської діяльності ДВНЗ та її оцінки

Джерело: розроблено автором на основі [267, 197-199; 265, 145-148; 269; 314, 280].

Таблиця 3.7

Рекомендована структура наказу ДВНЗ «Про облікову політику»

№ з/п	Основні елементи наказу ДВНЗ «Про облікову політику»
1	2
1	Основні відомості про ДВНЗ (форма власності, ідентифікаційний код, дата та номер державної реєстрації, юридична адреса, вид діяльності за КВЕД)
2	Перелік основних нормативно-правових актів, законів та кодексів у відповідності з якими здійснюється ведення бухгалтерського обліку та фінансової, статистичної та податкової звітності
3	Організація облікової політики ДВНЗ:
3.1.	Методи бухгалтерського обліку:
3.1.1.	Методи амортизації необоротних активів.
3.1.2.	Вартісна межа для віднесення матеріальних активів до малоцінних необоротних активів.
3.1.3.	Одиниця запасів, основних засобів та нематеріальних активів «Запаси».
3.1.4.	Методи оцінки вибуття запасів, основних засобів та нематеріальних активів.
3.1.5.	Порядок індексації необоротних активів.
3.1.6.	Порядок оприбуткування запасів, основних засобів та інших необоротних активів, що отримані як гуманітарна допомога.
3.1.7.	Оприбуткування та списання дорогоцінних металів.
3.1.8.	Порядок оприбуткування зворотних матеріалів після розбирання, ремонту і заміни будівельних конструкцій та інженерного устаткування.
3.1.9.	Порядок оприбуткування об'єктів нематеріальних активів.
3.1.10.	Порядок оприбуткування, списання та знищення після реконструкції, модернізації та заміни комплектуючих та деталей комп'ютерної техніки та приладів.
3.1.11.	Порядок обліку курсових різниць та іноземної валюти.
3.1.12.	Порядок обліку дебіторської та кредиторської заборгованості.
3.1.13.	Порядок нарахування заробітної плати та стипендії.
3.1.14.	Формування вартості платного навчання.
3.1.15.	Формування розміру оплати за проживання в студентських гуртожитках.
3.1.16.	Формування вартості платних послуг інших підрозділів ДВНЗ.
3.2.	Процедури складання бухгалтерської та фінансової, статистичної, податкової та внутрішньої звітності за фінансовими результатами за окремими структурними підрозділами та етапами виконання БП.
3.2.1.	Порядок ведення бухгалтерського обліку в ДВНЗ: <ol style="list-style-type: none"> 6. Форма організаційної побудови бухгалтерської служби. 7. Форма організації структури апарату бухгалтерії. 8. Права і обов'язки головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерії. 9. Перелік осіб, відповідальних за інформаційне забезпечення. 10. План заходів щодо організації соціального забезпечення бухгалтерської служби.
3.2.2.	Затвердження робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку ДВНЗ.

1	2
3.2.3.	<p>Форма ведення обліку.</p> <p>Порядок застосування таких форм меморіальних ордерів як:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Меморіальний ордер № 1 – форма № 380 (бюджет). Накопичувальна відомість за касовими операціями. 2. Меморіальний ордер № 2 – форма № 381-авт. (бюджет). Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах ДКСУ. 3. Меморіальний ордер № 3 – форма № 328-авт. (бюджет).). Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах ДКСУ. 4. Меморіальний ордер № 4 – форма № 408-авт. (бюджет). Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами. 5. Меморіальний ордер № 5 – форма № 405-авт. (бюджет). Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати, стипендій, допомоги дітям до 3-х років та компенсацій потерпілим від ЧАЕС. 6. Меморіальний ордер № 6 – форма № 409-авт. (бюджет). Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами. 7. Меморіальний ордер № 8 – форма № 386-авт. (бюджет). Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами. 8. Меморіальний ордер № 9 – форма № 438-авт. (бюджет). Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів. 9. Меморіальний ордер № 10 – форма № 439-авт. (бюджет). Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів. 10. Меморіальний ордер № 11 – форма № 398 (бюджет). Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування. 11. Меморіальний ордер № 12 – форма № 411 (бюджет). Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування. 12. Меморіальний ордер № 13 – форма № 396-авт. (бюджет). Накопичувальна відомість витрачання матеріалів. 13. Меморіальний ордер № 14 – форма № 409-авт. (бюджет). Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ. 14. Меморіальний ордер № 16. Накопичувальна відомість позабалансового обліку. 15. Меморіальний ордер № 17 – форма № 274 (бюджет). Облік інших операцій, що не фіксуються в меморіальних ордерах № 1-16, і за якими не потрібно складати накопичувальні відомості та зведення. <p>Бухгалтерська довідка.</p> <p>Книга журнал – головна – форма № 380 (бюджет) для реєстрації всіх меморіальних ордерів ДВНЗ.</p> <p>Книга аналітичного обліку депонованої заробітної плати і стипендії.</p>
3.2.4.	Форми додаткових облікових документів, необхідних для накопичення та опрацювання інформації.
3.2.5.	Порядок проведення інвентаризації.
3.2.6.	Порядок застосування первинних документів, зберігання документів та облікових регістрів. <i>Порядок складання статистичної та внутрішньої звітності, податкових декларацій.</i>
3.2.7.	<p>Порядок організації матеріальної відповідальності в ДВНЗ та порядок складання звітів на оприбуткування та списання матеріальних цінностей.</p> <p>Графік складання щомісячних звітів на списування матеріалів в бухгалтерію.</p> <p>Графік звітування матеріально-відповідальних осіб за отримані довіреності, що мають дозвіл ректора ДВНЗ на отримання.</p>
3.2.8.	<p>Організація своєчасності здачі звітності (фінансової, податкової, статистичної).</p> <p><i>В тому числі своєчасне та достовірне ведення внутрішньої звітності ДВНЗ по фінансових результатах за окремими структурними підрозділами та етапами виконання БП.</i></p>
4.	Зміна облікової політики ДВНЗ.
5.	Включення звітності структурних підрозділів у зведену звітність ДВНЗ.
6.	Виконання наказу.

Джерело: розроблено автором на основі [209; 267; 314].

Додаток Й
Рекомендований графік документообігу для ДВНЗ

Назва документа	Номер форми	Дата складання	Відповідальний за складання	Дата подання в бухгалтерію	Відповідальні за прийняття та перевірку	Термін архівування
1	2	3	4	5	6	7
Первинні документи (вхідні/вихідні)						
Акт про приймання матеріалів та МШПІ	Ф. № 3-1	До 5-го числа місяця наступного за звітним	Комірник, завідувач складу	До 5-го числа місяця наступного за звітним	Бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Акт списання	Ф. № 3-2	До 5-го числа місяця наступного за звітним	Проректор з АГЧ	До 5-го числа місяця наступного за звітним	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Накладна (вимога) на видачу матеріалів на потребу установи	Ф. № 3-3	До 5-го числа місяця наступного за звітним	Комірник, завідувач складу	До 5-го числа місяця наступного за звітним	Бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меню-вимога на видачу продуктів харчування	Ф. № 3-4, Ф. № 3-4а	З 5-го по 25-те число кожного місяця	Комірник, завідувач складу	Не пізніше як за 5 робочих днів до завершення місяця	Бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Забірна картка	Ф. № 3-5	У день списання запасів з обліку	Комірник	В останній робочий день місяця	Бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	№ П-1	У день прийняття на роботу	Фахівець відділу кадрів	У день прийняття на роботу	Фахівець відділу кадрів	3 роки при умові завершення ревізії
Наказ (розпорядження) про надання відпустки	№ П-3	За 10 днів до надання відпустки	Фахівець відділу кадрів	За 10 днів до надання відпустки	Фахівець відділу кадрів, бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	№ П-4	Два тижні з моменту попереджено про припинення трудового договору (контракту)	Фахівець відділу кадрів	Два тижні з моменту попереджено про припинення трудового договору (контракту)	Фахівець відділу кадрів, бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Табель обліку використання робочого часу	№ П-5	14-го та 30-го числа поточного місяця	Відповідальні особи управлінь та відділів ДВНЗ	14-го та 30-го числа поточного місяця	Фахівець відділу кадрів, бухгалтер по заробітній платі, головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Розрахунково-платіжна відомість працівника	№ П-6	За два робочі дні до виплати авансу, заробітної плати	Бухгалтер	Напередодні проведення розрахунків	Головний бухгалтер	До досягнення отримувачами 75 років
Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	№ П-7	За два робочі дні до виплати авансу, заробітної плати	Бухгалтер	Напередодні проведення розрахунків	Головний бухгалтер	До досягнення отримувачами 75 років

Продовження додатку Й						
1	2	3	4	5	6	7
Акт на виконання робіт та надання послуг		У день здійснення операції	Бухгалтер	У день здійснення операції	Бухгалтер	5 років
Довіреність на отримання товарів та послуг		У день здійснення операції	Бухгалтер	3 дні з дати видачі довіреності	Бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Акт приймання – передачі основних засобів	ОЗ-1 (бюджет)	У день здійснення операції	Головний бухгалтер* / бухгалтер	До 5 числа місяця, наступного за звітним	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Акт прийняття-здання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	ОЗ-2 (бюджет)	У день здійснення операції	Головний бухгалтер* / бухгалтер	До 5 числа місяця, наступного за звітним	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Акт про списання основних засобів	ОЗ-3 (бюджет)	У день здійснення операції	Головний бухгалтер* / бухгалтер	До 5 числа місяця, наступного за звітним	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах	ОЗ – 6 (бюджет)	У день здійснення операції	Головний бухгалтер* / бухгалтер	До 5 числа місяця, наступного за звітним	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	3 роки після ліквідації основних засобів
Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин та багаторічних насаджень)	ОЗ – 8 (бюджет)	У день здійснення операції	Головний бухгалтер* / бухгалтер	До 5 числа місяця, наступного за звітним	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	3 роки після ліквідації основних засобів
Інвентарна картка групового обліку основних засобів в бюджетних установах	ОЗ – 9 (бюджет)	У день здійснення операції	Головний бухгалтер* / бухгалтер	До 5 числа місяця, наступного за звітним	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	3 роки після ліквідації основних засобів
Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	ОЗ – 10 (бюджет)	У день здійснення операції	Головний бухгалтер* / бухгалтер	До 5 числа місяця, наступного за звітним	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	3 роки після ліквідації основних засобів
Інвентарний список основних засобів	ОЗ -11 (бюджет)	У день надходження, вибуття, ліквідації основних засобів	Головний бухгалтер* / бухгалтер	До 5 числа місяця, наступного за звітним	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Розрахунок амортизації основних засобів	ОЗ-14	У кінці місяця	Бухгалтер	В останній робочий день місяця	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Інвентаризаційний опис і порівняльна відомість ОЗ	401	Раз в рік	Інвентаризаційна комісія	До 5 січня наступного року за звітним	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Прибутковий касовий ордер	КО-1	За потребою	Касир	В день складання	Касир/бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Видатковий касовий ордер	КО-2	За потребою	Касир	В день складання	Касир/бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	НА -1	У день здійснення операції	Головний бухгалтер* / бухгалтер	У день здійснення операції	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	5 років

Продовження додатку Й						
1	2	3	4	5	6	7
Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	НА -2	У день здійснення операції	Головний бухгалтер* / бухгалтер	У день здійснення операції	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	5 років
Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	НА – 3	У день здійснення операції	Головний бухгалтер* / бухгалтер	У день здійснення операції	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	5 років
Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	НА – 4	У день здійснення операції	Головний бухгалтер* / бухгалтер	У день здійснення операції	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	5 років
Платіжне доручення		У день проведення розрахунків	Бухгалтер	У день проведення розрахунків	Головний бухгалтер** / старший бухгалтер	Диференційовано залежно від характеру розрахунків
Авансовий звіт (відрядне посвідчення)		Напередодні від'їзду	Фахівець відділу кадрів ДВНЗ	Після приїзду з відрядження протягом 3 днів	Бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Накази, листки непрацездатності, протоколи, довідки, виклики на сесію, заяв на перерахування коштів на карткові рахунки та інші первинні документи про оплату праці		3 табелем обліку використання робочого часу до 25-го числа кожного місяця	Фахівець підрозділу ДВНЗ	3 табелем обліку використання робочого часу до 25-го числа кожного місяця	Бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Регістри						
Касова книга	КО-4	Щоденно	Касир	-	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Книга кількісно-сумового обліку	Ф. № 3-6, Ф. № 3-6а, Ф. № 3-7	Протягом місяця	Комірник, завідувач складу	В кінці звітного періоду	Бухгалтер	Постійно
Книга складського обліку запасів	Ф. № 3-9	Протягом місяця	Комірник, завідувач складу	В кінці звітного періоду	Бухгалтер	Постійно
Журнал реєстрації битого посуду	Ф. № 3-10	Раз в квартал	Завідувач їдальні	Раз в квартал	Бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Оборотна відомість	Ф. № 3-11	Протягом місяця	Комірник, завідувач складу	В кінці звітного періоду	Бухгалтер	Постійно
Накопичувальна відомість з надходження продуктів харчування	Ф. № 3-12, Ф. № 3-13	Щомісяця	Завідувач їдальні, бухгалтер	Щомісяця	Бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Опис карток з обліку запасів	Ф. № 3-14	Протягом місяця	Бухгалтер	Протягом місяця	Бухгалтер	5 років
Меморіальний ордер №1. Накопичувальна відомість за касовими операціями	380 (бюджет)	Протягом місяця	Бухгалтер	До 5-го числа місяця наступного за звітним	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії

Продовження додатку Й						
1	2	3	4	5	6	7
Меморіальний ордер №2. Накопичувальна відомість руху грошових коштів ЗФ в органах ДКСУ (установах банків)	381 (бюджет)	До 6-го числа місяця наступного за звітним	Бухгалтер	До 7-го числа місяця наступного за звітним	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №3. Накопичувальна відомість руху грошових коштів СФ в органах ДКСУ (установах банків)	382 (бюджет)	Протягом місяця	Бухгалтер	В кінці місяця	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №4. Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами	408 (бюджет)	До 6-го числа місяця наступного за звітним	Бухгалтер	До 7-го числа місяця наступного за звітним	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №5.Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендії	405 (бюджет)	31-го числа поточного місяця	Бухгалтер	В день складання	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №6.Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами	409 (бюджет)	Щомісячно не пізніше 6-го числа місяця, наступного за звітним	Бухгалтер	В день складання	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №7.Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів	410 (бюджет)	Протягом місяця	Бухгалтер	В кінці місяця	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №8.Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами	386 (бюджет)	Щомісячно не пізніше 6-го числа місяця, наступного за звітним	Бухгалтер	В день складання	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №9.Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів	438 (бюджет)	Протягом місяця	Бухгалтер	В кінці місяця	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №10.Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення МШП	439 (бюджет)	Протягом місяця	Бухгалтер	В кінці місяця	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №11.Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування	398 (бюджет)	Протягом місяця	Бухгалтер	В кінці місяця	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №12.Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування	411 (бюджет)	Протягом місяця	Бухгалтер	В кінці місяця	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії

Продовження додатку Й						
1	2	3	4	5	6	7
Меморіальний ордер №13.Накопичувальна відомість витрачання матеріалів	396 (бюджет)	Протягом місяця	Бухгалтер	До 10-го числа місяця наступного за звітним	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №14.Накопичувальна відомість нарахування доходів СФ ДВНЗ	409 (бюджет)	Протягом місяця	Бухгалтер	В кінці місяця	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №15.Зведення відомостей за розрахунками із батьками на навчання дітей	406 (бюджет)	Протягом місяця	Бухгалтер	В кінці місяця	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №16.Накопичувальна відомість позабалансового обліку	-	Протягом місяця	Бухгалтер	В кінці місяця	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Меморіальний ордер №17.Меморіальні ордери для обліку інших операцій	274 (бюджет)	Протягом місяця	Бухгалтер	В кінці місяця	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Форми зовнішньої звітності (квартальні)						
Кошторис доходів та видатків		До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки при умові завершення ревізії
Для розпорядників бюджетних коштів:						
Фінансова звітність:						
Баланс	Ф. № 1	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про результати фінансової діяльності	Ф. № 9д, № 9м	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про рух грошових коштів		До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Бюджетна звітність:						
Звіт про надходження та використання коштів загального фонду	Ф. № 2д, № 2м	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про надходження і використання коштів отриманих як плата за послуги	Ф. № 4-1д, № 4- 1м	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень	Ф. № 4- 2д, № 4-2м	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки

Продовження додатку Й						
1	2	3	4	5	6	7
Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду	Ф. № 4-3д, № 4-3м	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	Ф. № 4-4д	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)	Ф. № 4-3д.1, № 4-3м.1	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про заборгованість за бюджетними коштами	Ф. № 7д, № 7м	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про заборгованість за окремими програмами	Ф. № 7д.1, № 7м.1	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Для одержувачів бюджетних коштів:						
Бюджетна звітність:						
Звіт про надходження та використання коштів загального фонду	Ф. № 2д, № 2м	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду	Ф. № 4-3д, № 4-3м	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)	Ф. № 4-3д.1, № 4-3м.1	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про заборгованість за бюджетними коштами	Ф. № 7д, № 7м	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про заборгованість за окремими програмами	Ф. № 7д.1, № 7м.1	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Склад фінансової та бюджетної звітності Пенсійного Фонду, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду загальнообов'язкового соціального страхування на випадок безробіття і Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань						
Фінансова звітність:						
Баланс	Форма та порядок заповнення встановлюється нормативно-правовими актами Фондів					
Бюджетна звітність:						
• За формами встановленими ДКСУ:						
Звіт про надходження та використання коштів загального фонду	Ф. № 2д, № 2м	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки

Продовження додатку Й						
1	2	3	4	5	6	7
Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду	Ф. № 4-Зд, № 4-Зм	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про заборгованість за бюджетними коштами	Ф. № 7д, № 7м	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про виконання кошторису Фонду	-	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
• За формами, встановленими Фондами:						
Звіт про виконання бюджету Фонду	-	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Розкриття елементів фінансової звітності		До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Пояснювальна записка		До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про рух необоротних активів	Ф. № 5	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування	Ф. № 6	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей	Ф. № 15	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Форми внутрішньої звітності (звітна дата – декада, місяць)						
Бюджет кафедр ДВНЗ	-	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Завідувачі кафедр/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Бюджет факультетів ДВНЗ	-	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Завідувачі кафедр/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про виконання бюджету кафедр ДВНЗ	-	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Завідувачі кафедр/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки
Звіт про виконання бюджету факультетів ДВНЗ	-	До 10-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Завідувачі кафедр/ бухгалтер	До 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Головний бухгалтер	3 роки

Джерело: розроблено автором на основі [51; 131, 14].

*У графіку документообігу, затверджено керівником, зазначають ПІБ відповідального працівника.

Додатку К

Таблиця К.1

Організація облікових номенклатур ДВНЗ за напрямком «Облік грошових коштів на спеціальних реєстраційних рахунках» в розрізі первинного обліку [265; 271]

№ з/п	Облікова номенклатура	Первинний облік				
		Складові характеристики		Причини виникнення факту	Документи, в яких фіксуються факти господарської діяльності	Завдання, в яких використовуються інформаційні дані
		якісні	кількісні			
1	Надійшла на спеціальний реєстраційний рахунок плата за навчання у вищому навчальному закладі безготівковим перерахуванням	<ul style="list-style-type: none"> Від кого Кому Дата Номер рахунка Підстави 	<ul style="list-style-type: none"> Сума 	Укладання контракту на навчання студентів	Платіжне доручення; виписка з рахунка	Облік операцій з власними надходженнями; облік розрахунків з дебіторами
2	Внесено кошти, що надійшли як плата за навчання до каси вищого навчального закладу, на спеціальний реєстраційний рахунок установи	<ul style="list-style-type: none"> Від кого Кому Дата Номер рахунка Підстави 	<ul style="list-style-type: none"> Сума 	Укладання контракту на навчання	Квитанція об'яви на внесення готівки; виписка з рахунка; видатковий касовий ордер	Облік операцій з власними надходженнями; облік касових операцій

Таблиця К.2

Організація облікових номенклатур ДВНЗ за напрямком «Облік грошових коштів на спеціальних реєстраційних рахунках» в розрізі поточного обліку [265; 271]

№ з/п	Облікова номенклатура	Облікові реєстри, в яких фіксуються дані первинного обліку	Поточний облік	
			Реквізити облікових реєстрів	
1	Надійшла на спеціальний реєстраційний рахунок плата за навчання у вищому навчальному закладі безготівковим перерахуванням	Загальні реквізити МО	<ul style="list-style-type: none"> Назва установи Місяць та рік складання Код за ДКУД 	<ul style="list-style-type: none"> Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ номер запису
		Меморіальний ордер № 3	<ul style="list-style-type: none"> Дата виписки органу ДКСУ (установи банку) дебет субрахунка _____ кредит субрахунка _____ 	<ul style="list-style-type: none"> залишок на початок місяця залишок на кінець місяця сума оборотів за МО усього
		Меморіальний ордер № 4	<ul style="list-style-type: none"> КЕКВ назва організації, установи, дата, номер документа залишок на початок місяця за субрахунком 364 дебет субрахунка 364, дата, номер документа, коррахунок – сума, інші записи 	<ul style="list-style-type: none"> кредит субрахунка 364, дата, номер документа, кор. субрахунок – сума, інші записи залишок на кінець місяця за субрахунком 364 сума оборотів за МО усього
2	Внесено кошти, що надійшли як плата за навчання до каси вищого навчального закладу, на спеціальний реєстраційний рахунок установи	Меморіальний ордер № 1	<ul style="list-style-type: none"> Дата звіту касира дебет субрахунка _____ кредит субрахунка _____ усього 	<ul style="list-style-type: none"> залишок на кінець місяця залишок на початок місяця сума оборотів за МО
		Меморіальний ордер № 3	<ul style="list-style-type: none"> Дата виписки органу ДКСУ (установи банку) дебет субрахунка _____ кредит субрахунка _____ 	<ul style="list-style-type: none"> залишок на початок місяця залишок на кінець місяця сума оборотів за МО усього
		Касова книга	<ul style="list-style-type: none"> Номер документа залишок на початок дня від кого одержано або кому видано номер коррахунка 	<ul style="list-style-type: none"> надходження видатки разом за день залишок на кінець дня у т. ч. на зарплату
		Картка аналітичного обліку готівкових операцій	<ul style="list-style-type: none"> КФК вид спеціального фонду КЕКВ залишок на початок місяця 	<ul style="list-style-type: none"> надходження, видатки, залишок на кінець дня усього

Таблиця К.3

Організація облікових номенклатур ДВНЗ за напрямком «Облік грошових коштів на спеціальних реєстраційних рахунках» в розрізі підсумкового обліку [265; 271]

№ з/п	Облікова номенклатура	Підсумковий облік		
		Форми звітності, які містять інформацію щодо облікових номенклатур	Користувачі інформації	Завдання, в яких використовуються інформаційні дані
1	Надійшла на спеціальний реєстраційний рахунок плата за навчання у вищому навчальному закладі безготівковим перерахуванням	ф. № 4-1 мд (мм); ф. № 4-1 кд (км); ф. № 4; Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами; ф. № 7 мд (мм); ф. № 7 кд (км), ф. № 7; Звіт про заборгованість бюджетних установ	Міністерство освіти і науки; управління ДКСУ; головний бухгалтер установи; керівник установи (ректор ВНЗ)	Контроль за виконанням кошторису установи в частині спеціального фонду; планування заходів та видатків спеціального фонду установи на майбутній рік
2	Внесено кошти, що надійшли як плата за навчання до каси вищого навчального закладу, на спеціальний реєстраційний рахунок установи	ф. № 4-1 мд (мм); ф. № 4-1 кд (км); ф. № 4	Міністерство освіти і науки; управління ДКСУ; головний бухгалтер установи; керівник установи (ректор ВНЗ)	Контроль за виконанням кошторису установи в частині спеціального фонду; планування заходів та видатків спеціального фонду установи на майбутній рік

Таблиця К.4

Організація облікових номенклатур ДВНЗ за напрямком «Облік доходів загального фонду ДВНЗ» в розрізі первинного обліку [265; 271]

№ з/п	Облікова номенклатура	Первинний облік				
		Складові характеристики		Причини виникнення факту	Документи, в яких фіксуються факти господарської діяльності	Завдання, в яких використовуються інформаційні дані
		Якісні	кількісні			
1	Надійшли асигнування із загального фонду бюджету	• Від кого • Кому • Дата • Номер рахунка • За який період	• Сума	Затвердження кошторису та плану асигнувань установи	Платіжне доручення; виписки з рахунків ³	Облік доходів загального фонду; облік грошових коштів на рахунках установи
2	Переводяться асигнування розпорядникам коштів нижчого рівня	• Від кого • Номер • Дата • Номер рахунка • За який період	• Сума	Затвердження кошторису та плану асигнувань РК нижчого рівня	Платіжне доручення; виписки з рахунків ³	Те саме
3	Списано отримані за поточний рік асигнування із загального фонду бюджету	• Період • Кому • Номер субрахунка • Дата	• Сума	Щорічне виведення фінансового результату	—	Облік результатів виконання кошторису

Таблиця К.5

Організація облікових номенклатур ДВНЗ за напрямком «Облік доходів загального фонду ДВНЗ» в розрізі поточного обліку [265; 271]

№ з/п	Облікова номенклатура	Поточний облік		
		Облікові реєстри, в яких фіксуються дані первинного обліку	Спеціальні реквізити облікових реєстрів	
1	Надійшли асигнування із загального фонду бюджету	Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань	<ul style="list-style-type: none"> • КПК • КЕКВ • затверджено кошторисом на рік 	<ul style="list-style-type: none"> • зміни до кошторису; • дата виписки; • назва та номер рахунка
		Меморіальний ордер № 2	<ul style="list-style-type: none"> • дата виписки з рахунка • дебет субрахунка • кредит субрахунка 	<ul style="list-style-type: none"> • залишок на початок місяця; • залишок на кінець місяця; • сума оборотів
2	Переводяться асигнування розпорядникам коштів нижчого рівня	Книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам	<ul style="list-style-type: none"> • номер рахунка • КЕКВ • затверджено кошторисом на ____ рік • зміни, внесені в кошторис 	<ul style="list-style-type: none"> • дата виписки органу ДКСУ (установи банку); • назва та номер документа; • перераховано асигнувань разом
3	Списано отримані за поточний рік асигнування із загального фонду бюджету	Книга «Журнал-Головна»	<ul style="list-style-type: none"> • номер рахунка • сума 	

Таблиця К.6

Організація облікових номенклатур ДВНЗ за напрямком «Облік доходів загального фонду ДВНЗ» в розрізі підсумкового обліку [265; 271]

№ з/п	Облікова номенклатура	Підсумковий облік		
		Форми звітності, які містять інформацію щодо факту господарської діяльності	Користувачі інформації	Завдання, в яких використовуються інформаційні дані
1	Надійшли асигнування з загального фонду бюджету	Ф. 1 «Баланс»; ф. 2 (мм, мд, км, кд) «Звіт про виконання кошторису установи»	Міністерство освіти і науки; Орган ДКСУ; головний бухгалтер; керівник установи (ректор ДВНЗ)	Контроль за виконанням кошторису установи в частині загального фонду
2	Переводяться асигнування розпорядникам коштів нижчого рівня	Ф. 1 «Баланс»	Те саме	Контроль за виконанням внутрішньовідомчих розрахунків
3	Списано отримані за поточний рік асигнування із загального фонду бюджету	Ф. 1 «Баланс»	– « –	Контроль за виконанням кошторису установи

Таблиця К.7

Базовий склад облікових номенклатур ДВНЗ за напрямком «Облік затрат ДВНЗ» в розрізі касових та фактичних видатків [265; 271]

КЕКВ	Назва облікової номенклатури	
	Касові видатки	Фактичні видатки
2111	Отримано в касу кошти з рахунків для виплати заробітної плати	Нараховано заробітну плату
2113	Виплачено допомогу з тимчасової непрацездатності	Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності
2120	Перераховано кошти до соціальних фондів; отримано в касу для здійснення виплат за рахунок коштів позабюджетних соціальних фондів	Нараховано збори до соціальних фондів на фонд заробітної плати
2210	Перераховано кошти постачальникам за матеріали, обладнання й інвентар	Списано матеріали, обладнання та інвентар на фактичні видатки установи
2250	Отримано кошти в касу для видачі під звіт на відрядження	Затверджено авансовий звіт з видатків на відрядження
2600	Отримано кошти в касу для виплати стипендії	Нараховано стипендію стипендіатам
3110	Перераховано постачальникам кошти за необоротні активи	Оприбутковано матеріальні цінності до складу необоротних активів установи
3160	Перераховано постачальникам за нематеріальні активи	Оприбутковано до складу необоротних активів нематеріальні активи

Таблиця К.8

Фрагмент робочого плану рахунків бухгалтерського обліку в ДВНЗ з деталізацією рахунків 7 та 8 класів

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня		Субрахунки 2-го рівня	
Клас 1. Необоротні активи					
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	-	-
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель		
		103	Будинки та споруди		
		104	Машини та обладнання		
		105	Транспортні засоби		
		106	Інструменти, прилади та інвентар		
		107	Робочі і продуктивні тварини		
		108	Багаторічні насадження		
		109	Інші основні засоби		
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок	-	-
		112	Бібліотечні фонди		
		113	Малоцінні необоротні матеріальні активи		
		114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття		
		115	Тимчасові нетитульні споруди		
		116	Природні ресурси		
		117	Інвентарна тара		
		118	Матеріали довготривалого використання для наукових цілей		
		119	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення		
12	Нематеріальні активи	121	Авторські та суміжні з ними права	-	-
		122	Інші нематеріальні активи		
13	Знос необоротних	131	Знос основних засобів	-	-

	активів	132	Знос інших необоротних матеріальних активів		
		133	Знос нематеріальних активів		
14	Незавершене капітальне будівництво	141	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами		
		142	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами		
		143	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію нематеріальними активами		
Клас 2. Запаси					
20	Виробничі запаси	201	Сировина і матеріали		
		202	Обладнання, конструкції і деталі до установки		
		203	Спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами		
		204	Будівельні матеріали		
		205	Інші виробничі запаси		
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	221	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації		
		222	Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення		
23	Матеріали і продукти харчування	231	Матеріали для учбових, наукових та інших цілей		
		232	Продукти харчування		
		233	Медикаменти і перев'язувальні засоби		
		234	Господарські матеріали і канцелярське приладдя		
		235	Паливо, горючі і мастильні матеріали		
		236	Тара		
		237	Матеріали в дорозі		
		238	Запасні частини до машин і обладнання		
		239	Інші матеріали		
24	Готова продукція	241	Вироби виробничих (навчальних) майстерень		
25	Продукція сільськогосподарського виробництва	251	Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств		
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи					
30	Каса	301	Каса в національній валюті		
		302	Каса в іноземній валюті		
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки на видатки установи		
		312	Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам		
		313	Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги		
		314	Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень		
		315	Поточні рахунки для обліку депозитних сум		
		316	Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду		
		318	Поточні рахунки в іноземній валюті		
		319	Інші поточні рахунки		
32	Рахунки в казначействі	321	Реєстраційні рахунки		
		322	Особові рахунки		
		323	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги		
		324	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень		
		325	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум		
		326	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку		

			інших надходжень спеціального фонду		
		328	Інші рахунки в казначействі		
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	-	-
		332	Грошові документи в іноземній валюті		
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті		
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті		
35	Розрахунки з покупцями та замовниками	351	Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи	-	-
36	Розрахунки з різними дебіторами	361	Розрахунки в порядку планових платежів	-	-
		362	Розрахунки з підзвітними особами		
		363	Розрахунки з відшкодування завданих збитків		
		364	Розрахунки з іншими дебіторами		
Клас 4. Власний капітал					
40	Фонд у необоротних активах	401	Фонд у необоротних активах за їх видами	-	-
		402	Фонд у незавершеному капітальному будівництві	-	-
41	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	411	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами	-	-
43	Результати виконання кошторисів	431	Результат виконання кошторису за загальним фондом	-	-
		432	Результат виконання кошторису за спеціальним фондом		
44	Результати переоцінок	441	Переоцінка матеріальних активів	-	-
		442	Інша переоцінка		
Клас 5. Довгострокові зобов'язання					
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків	-	-
		502	Відстрочені довгострокові кредити банків		
		503	Інші довгострокові позики		
Клас 6. Поточні зобов'язання					
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків	-	-
		602	Відстрочені короткострокові кредити банків		
		603	Інші короткострокові позики		
		604	Прострочені позики		
		605	Короткострокові позики з бюджету		
63	Розрахунки за виконані роботи	631	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	-	-
		632	Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів		
		633	Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень		
		634	Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті		
		635	Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами		
64	Розрахунки із податків та платежів	641	Розрахунки за платежами і податками в бюджет	-	-
		642	Інші розрахунки з бюджетом		
65	Розрахунки із страхування	-	-	-	-
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки із заробітної плати	-	-
		662	Розрахунки зі стипендіатами		
		663	Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит		

		664	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках		
		665	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування		
		666	Розрахунки з членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків		
		667	Розрахунки з працівниками за позиками банків		
		668	Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання		
		669	Інші розрахунки за виконані роботи		
67	Розрахунки за іншими операціями і кредиторами	671	Розрахунки з депонентами		
		672	Розрахунки за депозитними сумами		
		673	Розрахунки за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень		
		674	Розрахунки за спеціальними видами платежів		
		675	Розрахунки з іншими кредиторами		
68	Внутрішні розрахунки	683	Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальним фондом		
		684	Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за спеціальним фондом		

Клас 7. Доходи

70	Доходи загального фонду	701	Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи	701.1	«Капітальні вкладення»
				701.2	«Наукова діяльність»
				701.3	«Інші надходження»
				701.4	«Освітня діяльність (за галузями знань)»
71	Доходи спеціального фонду	711	Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги	-	-
				711.1	«Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)»
				711.2	«Відсотки від депозитів»
				711.3	«Спортивні секції, змагання»
				711.4	«Курси вивчення іноземних мов»
				711.5	«Заочне відділення»
				711.6	«Контракти з аспірантами та здобувачами»
				711.7	«Додаткові освітні послуги понад затверджене педагогічне навантаження (консультації, перездачі, комісії)»
				711.8	«Довузівська підготовка»
				711.9	«Контракт студентів стаціонару»
				711.10	«Плата за дипломи»
				711.11	«Послуги комп'ютерних лабораторій»
				711.12	«Послуги культурно-мистецького центру»
				711.13	«Транспортні послуги»
				711.14	«Послуги видавництва ДВНЗ»
				711.15	«Нічний абонемент в науковій бібліотеці ДВНЗ»
				711.16	«Сертифікатні програми»
				711.17	«Оренда»
		712	Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ	-	-
		713	«Доходи за іншими	-	-

			надходженнями спеціального фонду» (Асигнування спецфонду з бюджету (в тому числі на виконання БП))		
		714	Кошти батьків за надані послуги	-	-
		715	Доходи загального фонду, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду	-	-
		716	Доходи за витратами майбутніх періодів	-	-
72	Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт	721	Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень	-	-
		722	Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств	-	-
		723	Реалізація науково-дослідних робіт за договорами	-	-
74	Інші доходи	741	Інші доходи бюджетних установ	-	-
Клас 8. Витрати					
80	Видатки із загального фонду	801	Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи	801.1	«Капітальні вкладення»
				801.2	«Наукова діяльність»
				801.3	«Стажування за кордоном»
		802	Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи	-	-
81	Видатки спеціального фонду	811	Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги	811.1	«Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)»
				811.2	«Відсотки від депозитів»
				811.2a	«Громадські роботи»
				811.3	«Спортивні секції, змагання»
				811.4	«Курси вивчення іноземних мов»
				811.5	«Заочне відділення»
				811.6	«Контракти з аспірантами та здобувачами»
				811.7	«Додаткові освітні послуги понад затверджене педагогічне навантаження (консультації, перездачі, комісії)»
				811.7a	«Консультації з тестування»
				811.8	«Довузівська підготовка»
				811.9	«Контракти студентів стаціонару»
				811.10	«Витрати на дипломи»
				811.11	«Послуги комп'ютерних лабораторій, УАРНЕТ»
				811.12	«Послуги культурно-мистецького центру»
				811.13	«Транспортні послуги»
				811.14	«Послуги видавництва ДВНЗ»
				811.15	«Нічний абонемент в науковій бібліотеці ДВНЗ»
				811.16	«Сертифікатні програми»
				811.17	«Оренда»
				811.18	«Спільна діяльність»
		812	Видатки за іншими джерелами надходжень власних	812.1	«Благодійні кошти фізичних осіб»
				812.2	«Благодійні внески юридичних осіб»
				812.3	«Стипендія Облдержадміністрації», «Стипендія Кабміну»
		813	«Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду» (Витрати ДВНЗ на	-	-

			виконання БП)		
82	Виробничі витрати	821	Витрати виробничих (навчальних) майстерень	-	-
		822	Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств	-	-
		823	Витрати на науково-дослідні роботи за договорами	-	-
		824	Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв	-	-
		825	Витрати на заготівлю і переробку матеріалів	-	-
		826	Видатки до розподілу	-	-

Джерело: розроблено автором на основі даних [265; 271]

Таблиця К.9

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку доходів ДВНЗ в розрізі загального і спеціального фондів

№ з/п	Зміст операції	Номери субрахунків	
		Дт	Кт
1	Отримання асигнувань із загального фонду:		
	ДВНЗ, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету	311, 321	701**
	ДВНЗ, які утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету	311, 321	702
2	Отримання асигнувань із спеціального фонду (крім власних надходжень) (Асигнування спецфонду з бюджету (в тому числі на виконання БП))	316, 326	713
3	Переведення коштів розпорядникам нижчого рівня	701*, 702, 713	311, 312, 316, 321, 322, 326
4	Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених у поточному році	701*, 702, 713	311, 312, 316, 321, 322, 326
5	Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (в т.ч. надходження у натуральній формі)	301, 302, 314, 318, 324	712
6	Отримання асигнувань із ЗФ шляхом виданих векселів	341	701*, 702
7	Списуються остаточними оборотами отримані за поточний рік асигнування ЗФ бюджету	701*, 702	431
8	Списуються остаточними оборотами доходи за коштами, отриманими як плата за послуги (надходження, що отримані ДВНЗ згідно з кошторисом як плата за послуги, що надаються НЗ відповідно до функціональних повноважень: кошти, що отримуються ДВНЗ від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна ДВНЗ; кошти, що отримуються ДВНЗ від реалізації майна), що згідно з кошторисом відносяться до поточного бюджетного року	711**	432
9	Списуються доходи за іншими джерелами власних надходжень (надходження ДВНЗ для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством України отримують ДВНЗ)	712	432
10	Списуються доходи за іншими надходженнями СФ	713	432
11	Списуються доходи, що отримані від батьків за навчання дітей у ДВНЗ тощо	714	432
12	Списуються доходи за коштами, отриманими як плата за послуги, що отримані в минулому бюджетному році, які були використані в поточному році (плата за навчання, перерахована за весь навчальний рік тощо), якщо НЗ застосовувався у минулому році субрахунок 716 «Доходи за витратами майбутніх періодів»	716	432

Джерело: розроблено автором на основі [51, 50-51].

* 701 (701.1, 701.2, 701.3, 701.4). ** 711 (711.1, 711.2, 711.3, 711.4, 711.5, 711.6, 711.7, 711.8, 711.9, 711.10, 711.11, 711.12, 711.13, 711.14, 711.15, 711.16, 711.17).

Таблиця К.10

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку видатків ДВНЗ в розрізі загального і спеціального фондів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Списання використаних виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування на підставі підтверджених документів, крім отриманих за операціями з централізованого постачання	801 [*] , 802, 811 ^{**} , 812 ^{***} , 813	201 – 218, 231 – 236, 238, 239
2	Згідно з отриманими актами від установи-замовника на фактичні видатки відносяться суми використаних виробничих запасів, матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та інших запасів установою-закупником	801 [*] , 802, 813	683, 684
3	Послуги із замовлення транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування, списані на фактичні видатки	801, 802, 811 ^{**} , 812 ^{***} , 813	361, 364, 675
4	Списання витрачених бланків суворої звітності на підставі акта	801 [*] , 802, 811 ^{**}	331, 362
	Водночас проводиться списання з позабалансового рахунку	-	08
5	Нарахування заробітної плати працівникам, що перебувають і не перебувають у штаті ДВНЗ	801 [*] , 802, 811 ^{**} , 812 ^{***} , 813	661
6	Нарахування стипендій	801 [*] , 802, 811 ^{**}	662
7	Нарахування єдиного соціального внеску	801 [*] , 802, 811 ^{**} , 812 ^{***} , 813	65
8	Нарахування податку на додану вартість та інших податків, що підлягають перерахуванню до ДБУ відповідно до чинного законодавства України	811 ^{**}	641, 642
9	Нарахування стипендій за рахунок отриманих коштів для сплати іменних стипендій	812 ^{***}	662
10	Списання видатків, проведених за коштами, що надійшли як гуманітарна допомога	812 ^{***}	364, 675
11	Проведення видатків за коштами, що відносяться до інших надходжень СФ	813	316, 326, 364, 675
12	Списуються видатки поточного року, проведені за рахунок коштів ЗФ бюджету	431	801 [*] , 802
13	Списуються видатки поточного року, проведені за рахунок доходів СФ бюджету: видатки за коштами, отриманими як плати за послуги, за іншими джерелами власних надходжень, за іншими надходженнями СФ	432	811 ^{**} , 812 ^{***} , 813

Джерело: розроблено автором на основі [51, 61-62].

* 801 (801.1, 801.2, 801.3).

** 811 (811.1, 811.2, 811.2а, 811.3, 811.4, 811.5, 811.6, 811.7, 811.7а, 811.8, 811.9, 811.10, 811.11, 811.12, 811.13, 811.14, 811.15, 811.16, 811.17, 811.18).

*** 812 (812.1, 812.2, 812.3).

Таблиця К.11

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат ДВНЗ в розрізі загального і спеціального фондів на НДДКР

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	– Нарахована заробітна плата безпосередньо виконавцям НДДКР	– 823	– 661
2	– Нарахована заробітна плата адміністративно-управлінському і обслуговуючому персоналу	– 826	– 661
3	– Проведені нарахування ЄСВ на фонд оплати праці:	–	–
	– - безпосередніх виконавців	–	–
	– -адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу	– 823	– 65
		– 826	– 65

– Продовження табл. К.11			
4	– Передано зі складу на НДДКР матеріали	– 823	– 231
5	– Передано зі складу матеріали тривалого використання науковим підрозділам для виконання НДДКР	– 118	– 231
	– - водночас проводиться другий запис	– 801*,802	– 401
6	– Списано використані матеріали довготривалого використання	–	–
	– - водночас проводиться другий запис	– 401	– 118
		– 823	– 801**,802
7	– Придбано спеціальне обладнання для виконання НДДКР	–	–
	– - на суму без ПДВ	– 203	– 313,323,
	–	–	– 351,364,
	–	–	– 631,635,675
	– - на суму ПДВ	– 823	– 313,323
			– 351,364,
			– 631, 635,
			675
8	– Передано спеціальне обладнання зі складу в науковий підрозділ для виконання НДДКР за договорами	–	–
	– - водночас проводиться запис на позабалансовому рахунку 02	– 823	– 203
9	– Перераховано з поточного, спеціального реєстраційного рахунків для обліку коштів, отриманих як плата за послуги спільним виконавцям, залученим для виконання окремих робіт по НДДКР	–	–
		– 635	– 313, 323
10	– Прийнято виконані роботи від співвиконавців	– 823	– 635
11	– Повернуто на склад невикористані матеріали	– 231	– 823
12	– Списані накладні витрати на прямі витрати за темами	– 823	– 826

– Джерело: розроблено автором на основі [265; 271] * 801 (801.1, 801.2, 801.3).

Таблиця К.12

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат ДВНЗ в розрізі загального і спеціального фондів з приводу надання платних послуг

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	– Нарахована плата за навчання у ВНЗ	– 364	– 711*
2	– Надійшла плата за навчання у ВНЗ	– 301,313, 323	– 364
3	– Надійшла плата за навчання у ВНЗ у вигляді:	–	–
	– - матеріальних запасів	– 20, 23	– 364
	– - МШП	– 22	– 364
	–	– 811**	– 411, 364
	– - необоротних активів	– 10-12	– 364
		– 811**	– 401,364
4	– Здійснені видатки за рахунок коштів, що надійшли за платне навчання	– 811**	– 661
	–	– 811**	– 65
		– 811**	– 231
		– 811**	– 362
		–	– 401
5	– Списано отримані доходи у вигляді плати на навчання перераховано у відповідності до встановлено системи планових авансових платежів	– 711*	– 432
6	– Списано видатки поточного року проведені за рахунок коштів спеціального фонду, отриманих у вигляді платні за навчання	–	–
		– 432	– 811**

Джерело: розроблено автором на основі [265; 271].

* 711 (711.1, 711.2, 711.3, 711.4, 711.5, 711.6, 711.7, 711.8, 711.9, 711.10, 711.11, 711.12, 711.13, 711.14, 711.15, 711.16, 711.17).

** 811 (811.1, 811.2, 811.2а, 811.3, 811.4, 811.5, 811.6, 811.7, 811.7а, 811.8, 811.9, 811.10, 811.11, 811.12, 811.13, 811.14, 811.15, 811.16, 811.17, 811.18).

Таблиця К.13

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу ДВНЗ в розрізі загального і спеціального фондів результатів виконання кошторису

№ з/п	Зміст операції	Номери субрахунків	
		Дт	Кт
1	Списуються остаточними оборотами отримані за поточний рік асигнування ЗФ бюджету	701*, 702	431
2	Списуються остаточними оборотами доходи за коштами, отриманими як плата за послуги (надходження, що отримані ДВНЗ згідно з кошторисом як плата за послуги, що надаються НЗ відповідно до функціональних повноважень: кошти, що отримуються ДВНЗ від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна ДВНЗ; кошти, що отримуються ДВНЗ від реалізації майна), що згідно з кошторисом відносяться до поточного бюджетного року	711**	432
3	Списуються доходи за іншими джерелами власних надходжень (надходження ДВНЗ для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством України отримують ДВНЗ)	712	432
4	Списуються доходи за іншими надходженнями СФ	713	432
5	Списуються доходи, що отримані від батьків за навчання дітей у ДВНЗ тощо	714	432
6	Списуються доходи за коштами, отриманими як плата за послуги, що отримані в минулому бюджетному році, які були використані в поточному році (плата за навчання, перерахована за весь навчальний рік тощо), якщо НЗ застосовувався у минулому році субрахунок 716 «Доходи за витратами майбутніх періодів»	716	432
7	Списуються доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт	721, 722, 723	432
8	Списуються видатки поточного року, проведені за рахунок коштів ЗФ бюджету	431	801*, 802
9	Списуються видатки поточного року, проведені за рахунок доходів СФ бюджету: видатки за коштами, отриманими як плати за послуги, за іншими джерелами власних надходжень, за іншими надходженнями СФ	432	811**, 812***, 813
10	Списуються витрати (виробничих/ навчальних/ майстерень, підсобних/ навчальних/ сільських господарств, на науково-дослідні роботи за договорами, на виготовлення експериментальних пристроїв, на заготівлю і переробку матеріалів) за закінченими і зданими роботами. Витрати за незакінченими або закінченими, але не зданими роботами, заключними оборотами за рік не списують.	432	821, 822, 823, 824, 825
11	Списується вартість переоцінених запасів та матеріалів:		
	Дооцінка	441	431, 432
	Уцінка	431, 432	441
12	Списуються нараховані курсові різниці:		
	додатний результат	442	431, 432
	від'ємний результат	431, 432	442
13	Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення терміну позовної давності	431, 432	363, 364
14	Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	364, 675	431, 432
15	Списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув	671	431, 432

Джерело: розроблено автором на основі [265; 271].

* 701 (701.1, 701.2, 701.3, 701.4).

** 711 (711.1, 711.2, 711.3, 711.4, 711.5, 711.6, 711.7, 711.8, 711.9, 711.10, 711.11, 711.12, 711.13, 711.14, 711.15, 711.16, 711.17).

* 801 (801.1, 801.2, 801.3).

** 811 (811.1, 811.2, 811.2а, 811.3, 811.4, 811.5, 811.6, 811.7, 811.7а, 811.8, 811.9, 811.10, 811.11, 811.12, 811.13, 811.14, 811.15, 811.16, 811.17, 811.18).

*** 812 (812.1, 812.2, 812.3).

Таблиця К.14

Характеристика аналітичних рахунків обліку доходів ДВНЗ відповідно до нового плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який набере чинності 1 січня 2015 року

Номер та назва рахунку		Призначення субрахунку		
70	«Доходи за бюджетними асигнуваннями»			
	701	«Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів»		
		7011	«Бюджетні асигнування»	
71	«Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»			
	711	«Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів»		
		7111	«Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	
			7111.1	«Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)»*
			7111.3	«Спортивні секції, змагання»
			7111.4	«Курси вивчення іноземних мов»
			7111.5	«Заочне відділення»
			7111.6	«Контракти з аспірантами та здобувачами»
			7111.7	«Додаткові освітні послуги понад затверджене педагогічне навантаження (консультації, прездачі, комісії)»
			7111.8	«Довузівська підготовка»
			7111.9	«Контракт студентів стаціонару»
			7111.10	«Плата за дипломи»
			7111.11	«Послуги комп'ютерних лабораторій»
			7111.12	«Послуги культурно-мистецького центру»
			7111.13	«Транспортні послуги»
			7111.14	«Послуги видавництва ДВНЗ»
			7111.15	«Нічний абонемент в науковій бібліотеці ДВНЗ»
			7111.16	«Сертифікатні програми»
			7111.17	«Оренда»
72	«Доходи від продажу активів»			
721	«Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів»			
	7211	«Дохід від реалізації активів»		
73	«Фінансові доходи»			
731	«Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»			
	7311	«Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»		
74	«Інші доходи за обмінними операціями»			
741	«Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів»			
	7411	«Інші доходи за обмінними операціями»		
75	«Доходи за необмінними операціями»			
	751	«Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів»		
		7511	«Доходи за необмінними операціями»	

Джерело: розроблено автором на основі [181].

*курсивом пропозиції автора по внесенню змін до назв субрахунків

Таблиця К.15

Характеристика аналітичних рахунків обліку витрат ДВНЗ відповідно до нового плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який набере чинності 1 січня 2015 року

Номер та назва рахунку	Призначення субрахунку		
80	«Витрати виконання бюджетних програм»		
	801	«Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм»	
		8011	«Витрати на оплату праці»
		8012	«Відрахування на соціальні заходи»
		8013	«Матеріальні витрати»
		8014	«Амортизація»

Продовження табл. К.15

«Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»			
81	811	«Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»	
		8111	«Витрати на оплату праці»
			8111.1 «Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)»*
			8111.2 «Громадські роботи»
			8111.3 «Спортивні секції, змагання»
			8111.4 «Курси вивчення іноземних мов»
			8111.5 «Заочне відділення»
			8111.6 «Контракти з аспірантами та здобувачами»
			8111.7 «Додаткові освітні послуги понад затверджене педагогічне навантаження (консультації, прездачі, комісії)»
			8111.7a «Консультації з тестування»
			8111.8 «Довузівська підготовка»
			8111.9 «Контракти студентів стаціонару»
			8111.10 «Витрати на дипломи»
			8111.11 «Послуги комп'ютерних лабораторій, УАРНЕТ»
			8111.12 «Послуги культурно-мистецького центру»
			8111.13 «Транспортні послуги»
			8111.14 «Послуги видавництва ДВНЗ»
			8111.15 «Нічний абонемент в науковій бібліотеці ДВНЗ»
			8111.16 «Сертифікатні програми»
		8112	«Відрахування на соціальні заходи»
			8112.1 «Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)»
			8112.2 «Громадські роботи»
			8112.3 «Спортивні секції, змагання»
			8112.4 «Курси вивчення іноземних мов»
			8112.5 «Заочне відділення»
			8112.6 «Контракти з аспірантами та здобувачами»
			8112.7 «Додаткові освітні послуги понад затверджене педагогічне навантаження (консультації, прездачі, комісії)»
			8112.7a «Консультації з тестування»
			8112.8 «Довузівська підготовка»
			8112.9 «Контракти студентів стаціонару»
			8112.10 «Витрати на дипломи»
			8112.11 «Послуги комп'ютерних лабораторій, УАРНЕТ»
			8112.12 «Послуги культурно-мистецького центру»
			8112.13 «Транспортні послуги»
			8112.14 «Послуги видавництва ДВНЗ»
			8112.15 «Нічний абонемент в науковій бібліотеці ДВНЗ»
			8112.16 «Сертифікатні програми»
		8113	«Матеріальні витрати»
			8113.1 «Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)»
			8113.2 «Громадські роботи»
			8113.3 «Спортивні секції, змагання»
			8113.4 «Курси вивчення іноземних мов»
			8113.5 «Заочне відділення»
			8113.6 «Контракти з аспірантами та здобувачами»
			8113.7 «Додаткові освітні послуги понад затверджене педагогічне навантаження (консультації, прездачі, комісії)»
			8113.7a «Консультації з тестування»
			8113.8 «Довузівська підготовка»
			8113.9 «Контракти студентів стаціонару»

			Продовження табл. К.15	
			8113.10	«Витрати на дипломи»
			8113.11	«Послуги комп'ютерних лабораторій, УАРНЕТ»
			8113.12	«Послуги культурно-мистецького центру»
			8113.13	«Транспортні послуги»
			8113.14	«Послуги видавництва ДВНЗ»
			8113.15	«Нічний абонемент в науковій бібліотеці ДВНЗ»
			8113.16	«Сертифікатні програми»
			8113.17	«Оренда»
		8114	«Амортизація»	
			8114.1	«Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)»
			8114.2	«Громадські роботи»
			8114.3	«Спортивні секції, змагання»
			8114.11	«Послуги комп'ютерних лабораторій, УАРНЕТ»
			8114.12	«Послуги культурно-мистецького центру»
			8114.13	«Транспортні послуги»
			8114.14	«Послуги видавництва ДВНЗ»
		8114.17	«Оренда»	
		8115	«Інші витрати»	
			8115.1	«Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)»
			8115.2	«Громадські роботи»
			8115.3	«Спортивні секції, змагання»
			8115.4	«Курси вивчення іноземних мов»
			8115.5	«Заочне відділення»
			8115.6	«Контракти з аспірантами та здобувачами»
			8115.7	«Додаткові освітні послуги понад затверджене педагогічне навантаження (консультації, прездачі, комісії)»
			8115.7a	«Консультації з тестування»
			8115.8	«Довузівська підготовка»
			8115.9	«Контракти студентів стаціонару»
			8115.10	«Витрати на дипломи»
			8115.11	«Послуги комп'ютерних лабораторій, УАРНЕТ»
			8115.12	«Послуги культурно-мистецького центру»
			8115.13	«Транспортні послуги»
			8115.14	«Послуги видавництва ДВНЗ»
			8115.15	«Нічний абонемент в науковій бібліотеці ДВНЗ»
			8115.16	«Сертифікатні програми»
8115.17	«Оренда»			
82	«Витрати з продажу активів»			
	821	«Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів»		
		8211	«Собівартість проданих активів»	
83	«Фінансові витрати»			
	831	«Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів»		
		8311	«Фінансові витрати»	
84	«Інші витрати за обмінними операціями»			
	841	«Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів»		
		8411	«Інші витрати за обмінними операціями»	
85	«Витрати за необмінними операціями»			
	851	«Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів»		
		8511	«Витрати за необмінними операціями»	

Джерело: розроблено автором на основі [181].

*курсивом пропозиції автора по внесенню змін до назв субрахунків

Додаток Л

Таблиця Л.1

Різні підходи щодо трактування сутності поняття «доходи»

Економічна категорія	Автор(и)	Трактування сутності, джерело
Доходи	С.О. Левицька [135; 136]	Отримані з ДБ та МБ та генеровані БУ асигнування Їх визнання і відповідно відображення в обліку здійснюються у період отримання.
	В.І. Лемішовський [138]	Діяльність БУ фінансується за рахунок коштів ДБ та/або МБ, які надаються їм безповоротно.
	С.В. Свірко [267, 123-124]	Надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків, а також наголошує на тому, що «... під доходами БУ слід розуміти різні за економічною природою виникнення джерела утворення матеріальних, нематеріальних та фінансових активів БУ (що мають забезпечувати здійснення їх основної та додаткової діяльності) чи покриття зобов'язань останніх, які формують первісну інформацію щодо власного капіталу БУ».
	О.В. Кравченко [119]	Характерною ознакою асигнувань (доходів ЗФ для БУ) є надходження фінансування з бюджетів
	О.В. Заячківська [88]	Надходження економічних вигод із загального і спеціального фондів у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення в чистих активах
	Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк [38]	Доходи загального фонду – це кошти, що надійшли на рахунок БУ із ЗФ державного або місцевого бюджету для її утримання. Їх ще називають асигнуваннями (фінансуванням) з бюджету відповідного рівня
	НП(С)БОДС 101«Подання фінансової звітності», яке набере чинності з 1 січня 2015 року [51, 473]	Збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника). Дохід включається до звіту, коли відбувається надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу, та можливо дати достовірну оцінку доходу

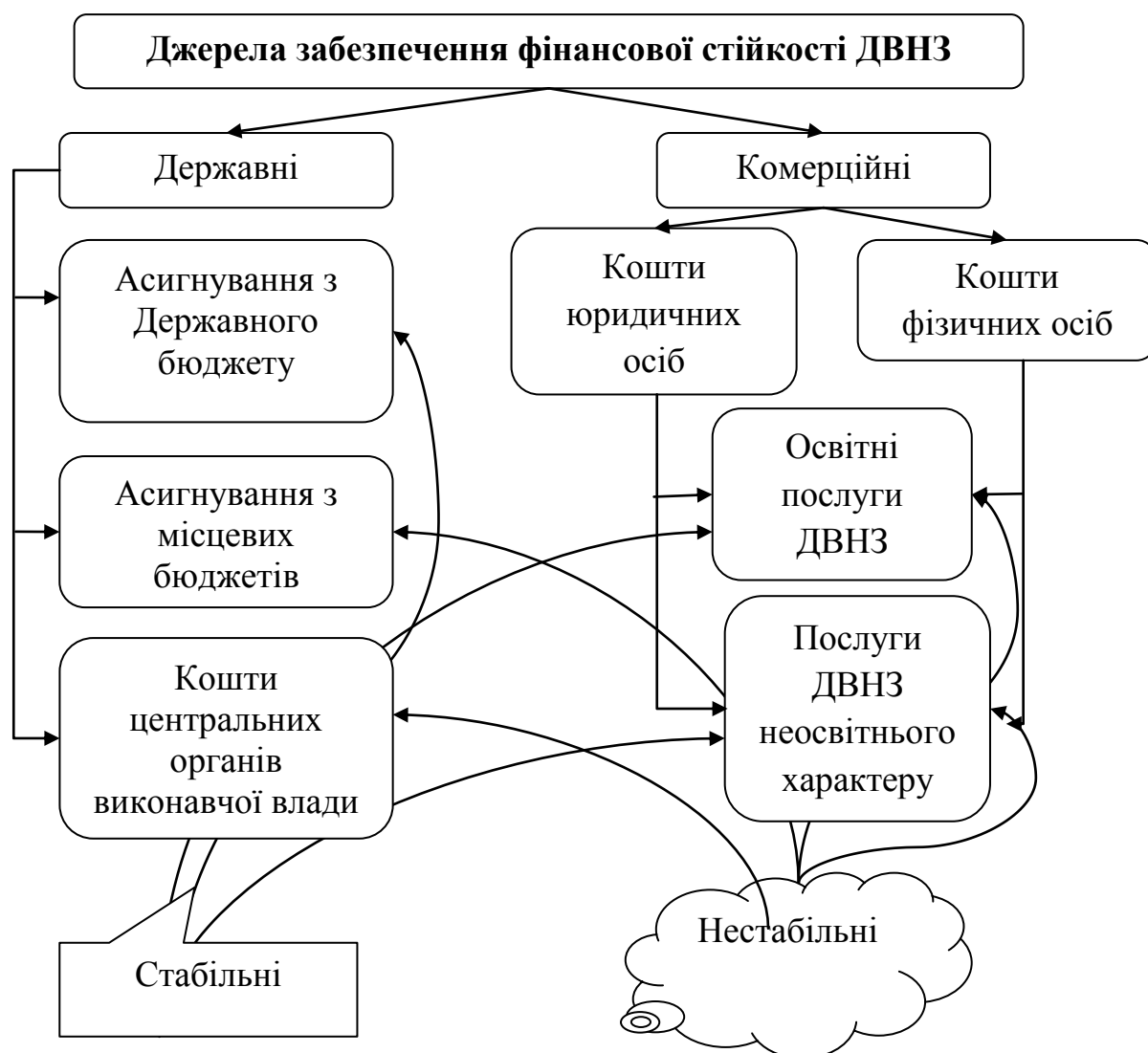


Рис. Л.1. Джерела забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ.

*розроблено автором на основі джерел [32; 48, 40].



Рис. Л.2. Класифікація власних надходжень ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [44, ст.13].

Таблиця Л.2

Основні відмінності обліку доходів від необмінних операцій (податків та трансфертів) [166]

Господарські операції	Міжнародна облікова практика		Вітчизняна облікова практика	
	Оцінка	метод обліку	Оцінка	метод обліку
1.Податкові надходження	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	нарахування
2.Неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі)	-	-	за первісною вартістю	нарахування
3.Трансферти та кошти, що отримують БУ від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших БУ для виконання цільових заходів, у тому числі:	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	нарахування
3.1.Гранти	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	нарахування
3.2.Дарунки	за справедливою вартістю	нарахування	за справедливою або балансовою (запаси), за первісною (відновлювальною) вартістю (основні засоби)	нарахування
3.3.Списання боргів	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	-
3.4. Пожертви (благодійні внески)	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною або справедливою вартістю	нарахування
4. Надходження до державних цільових фондів	-	-	за первісною вартістю	нарахування
5. Зобов'язання, що не підлягають погашенню	-	-	за первісною вартістю	нарахування

Таблиця Л.3

Основні відмінності обліку доходів від операцій обміну [166]

Господарські операції	Міжнародна облікова практика		Вітчизняна облікова практика	
	Оцінка	метод обліку	Оцінка	метод обліку
Бюджетне асигнування	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	касовий
Доходи від надання послуг (власні надходження): 1)плата за послуги, що надаються БУ згідно з їх основною діяльністю; 2)надходження БУ від додаткової (господарської) діяльності; 3)надходження БУ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого); 4)кошти, що отримують ВНЗ та ПТНЗ від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.			за первісною вартістю	нарахування
Доходи від відсотків, роялті та дивідендів	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	нарахування
Інші доходи від обмінних операцій	за справедливою вартістю	нарахування	за первісною вартістю	нарахування

Різні підходи щодо трактування сутності понять «видатки», «витрати»

Економічна категорія	Автор(и)	Трактування сутності, джерело
Видатки	Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л. М. Сінельник [43, 75]	Витрати БУ, які вони здійснюють для свого утримання та виконання своїх функцій.
	В.Т. Александров [205]	Один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності БУ, який є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків (витрат), його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів.
	О.О. Лондаренко [146]	Централізовані видатки, оскільки вони здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (ДБ або МБ); є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини НД, яка концентрується у бюджеті.
	П.Й. Атамас [5]	Не ототожнює видатки із затратами та визначає їх як суму коштів, витрачених БУ в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом.
	Р.Т. Джога [74; 75]	Державні платежі, які не підлягають поверненню, а тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги та поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і невідплатні (односторонні). До видатків не відносять платежі в рахунок погашення державного боргу. Витрати БУ включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність
	Бюджетний кодекс України [44]	кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум.
Витрати	Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, О.В. Артюх, Н.О. Кулявець, А.І. Мілька [51, 473]	зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)
	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору [157].	зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів/власного капіталу, за винятком зменшення пов'язаного з виплатами власникам

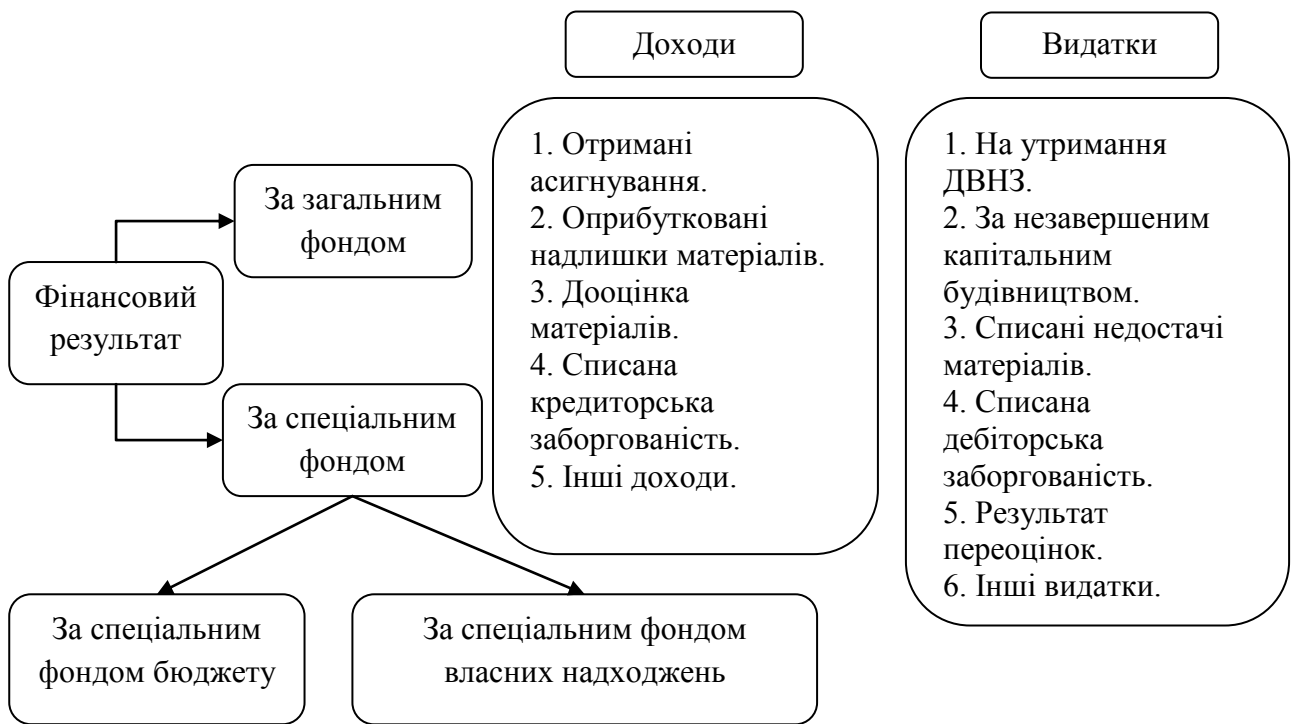


Рис. Л.3. Структура фінансового результату ДВНЗ в Україні [288, 657].



Рис. Л.4. Видатки ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [223]

Таблиця Л.5

Концептуальні характеристики витрат, затрат, видатків [288, 653 – 654; 293]

№ з\п	Ознака	Витрати	Видатки	Затрати
1.	Суб'єкт, що здійснює використання ресурсів	Суб'єкти підприємницької діяльності	Головний розпорядник коштів (органи державної влади), розпорядники нижчого рівня	Головний розпорядник коштів (органи державної влади), розпорядники нижчого рівня – виконавці бюджетних програм
2.	Мета	Отримання прибутку	Вирішення соціально-економічних питань, визначених на державному рівні	Рациональне використання бюджетних коштів в процесі виконання бюджетних програм
3.	Грошова / натуральна форма вираження	Грошова	Грошова	Грошова, натуральна
4.	Принципи визнання на рахунках бухгалтерського обліку	В періоді здійснення (понесення), одночасно з визнанням доходів, для одержання яких вони понесені	Для касових видатків – касовий метод, при якому запис доходів та видатків здійснюється в момент перерахування коштів (незалежно від періоду, до якого вони належать), для фактичних – метод нарахувань, за яким запис операцій здійснюється в момент їх визначення (нарахування), а не в момент фактичного витрачання (виплати) коштів	В періоді фактичного витрачання (списання) ресурсів
5.	Ресурси, що використовуються	Грошові та інші, виражені у грошовій формі	Грошові	Всі, окрім грошових

Таблиця Л.6

Застосування методу визнання доходів та витрат в бухгалтерському обліку державного сектору різних країн

Країни	Касовий метод	Модифікований касовий метод	Метод нарахування	Модифікований метод нарахування
Австралія	•		•	•
Австрія	•		•	•
Азербайджан	•	•	•	•
Албанія	•		•	•
Бельгія	•		•	•
Великобританія	•	•	•	•
Вірменія	•		•	•
Греція	•		•	•
Грузія	•		•	•
Ізраїль	•		•	•
Індонезія	•	•	•	•
Ірландія	•	•	•	•
Ісландія	•	•	•	•
Іорданія	•	•	•	•
Казахстан	•	•	•	•
Камбоджа	•	•	•	•
Канада	•	•	•	•
Кенія	•	•	•	•
Киргизія	•	•	•	•
Колумбія	•	•	•	•
Косово	•	•	•	•
Македонія	•	•	•	•
Марокко	•	•	•	•
Мексика	•	•	•	•
Молдова	•	•	•	•
Нідерланди	•	•	•	•
Німеччина	•	•	•	•
Нова Зеландія	•	•	•	•
Норвегія	•	•	•	•
Росія	•	•	•	•
Сербія	•	•	•	•
Словацька Республіка	•	•	•	•
Словенія	•	•	•	•
Сурінам	•	•	•	•
США	•	•	•	•
Таджикистан	•	•	•	•
Туреччина	•	•	•	•
Угорщина	•	•	•	•
Україна	•	•	•	•
Фінляндія	•	•	•	•
Франція	•	•	•	•
Хорватія	•	•	•	•
Чеська Республіка	•	•	•	•
Швеція	•	•	•	•

Джерело: дані ОЕСРД (Бюджетна практика Світового банку та процедури управління базами даних, 2009 р.).

Додаток М

Таблиця М.1

Порівняння принципів обліку та звітності підприємств та бюджетних установ [288, 643-648]

№ п/п	Принципи бюджетного обліку		Принципи бухгалтерського обліку, характерні для підприємств	
	Назва принципу	Сутність принципу	Назва принципу	Сутність принципу
1	2	3	4	5
<i>Спільні за змістом принципи</i>				
1.	Повнота бухгалтерського обліку	Всі операції підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків. Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні результати операцій БУ, яка може впливати на рішення, що приймаються згідно з нею.	Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.
2.	Превалювання сутності над формою	Операції обліковуються та розкриваються у звітності відповідно до їх суті та економічного змісту, а не за їх юридичною формою.	Превалювання сутності над формою	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з їх юридичної форми.
3.	Обережність	Обґрунтована, розсудлива оцінка фактів.	Обачність	Застосування у бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
4.	Незалежність	Відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів)	Періодичність	Припускає розподіл діяльності підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
5.	Безперервність	Оцінка активів здійснюється виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним	Безперервність діяльності	Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі
<i>Принципи, характерні для бюджетних установ</i>			<i>Принципи, характерні для підприємств</i>	
1.	Законність	Звітність повинна відповідати правилам та процедурам, які передбачені законодавчими та нормативними актами.	Автономність підприємства	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання.
2.	Достовірність	Правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій держави з дотриманням вимог відповідних нормативних актів.	Історична (фактична) собівартість	Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання.
3.	Дата операції	Операції реєструються у бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку.	Нарахування та відповідності доходів та витрат	Для визначення фінансового результату необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Продовження табл. М.1				
1	2	3	4	5
4.	Сталість	Постійне, протягом бюджетного року, застосування обраних методів. Їх зміна потребує обґрунтування і розкриття у фінансових звітах.	Послідовність	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених НП(С)БО, і повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.
5.	Доречність	Корисність інформації для підготовки та прийняття рішень.	Єдиний грошовий вимірник	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється у єдиній грошовій одиниці.
6.	Суттєвість	У фінансових звітах має відобразитися уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність і перебільшення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності.	Не регламентовано як принцип, але є обов'язковою умовою підготовки фінансової звітності підприємств.	
7.	Відкритість	Фінансові звіти мають бути достатньо зрозумілими і детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках. Операції повинні відповідати змісту статей звітів. Звітність має бути чітко викладена і зрозуміла для користувача.	Не регламентовано як принцип, але є обов'язковою умовою підготовки фінансової звітності підприємств.	
8.	Прийнятність вхідного балансу	Залишки на рахунках на початок поточного звітного періоду мають відповідати залишкам станом на кінець попереднього звітного періоду.	Можуть бути відхилення, обумовлені П(С)БО.	
9.	Правильність	Сумлінне застосування прийнятих правил та процедур.	Не регламентовано як принцип, але є обов'язковою умовою підготовки фінансової звітності підприємств.	
10.	Зіставність	Можливість визначення тенденцій через зіставлення інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності за певний період.	Не регламентовано як принцип, але є обов'язковою умовою підготовки фінансової звітності підприємств.	
11.	Своєчасність	Забезпечення своєчасною інформацією органів влади, які приймають рішення, здійснюють оцінку виконання бюджету, готують пропозиції щодо складання бюджету та інших користувачів.	Не регламентовано як принцип, але є обов'язковою умовою підготовки фінансової звітності підприємств.	
Принципи, характерні для бюджетних установ			Принципи, характерні для підприємств	
12.	Консолідація	Складання зведеної фінансової звітності у цілому по системі (залежно від підпорядкування) з урахуванням підвідомчих управлінь та відділень, за винятком залишків за внутрішньо системними розрахунками.	Не регламентовано як принцип, але є обов'язковою умовою підготовки фінансової звітності підприємств.	
13.	Окреме відображення активів та пасивів	Всі рахунки активів та пасивів оцінюються окремо і відображаються в розгорнутому вигляді. Усі рахунки є активними або пасивними (за винятком клірингових, технічних та транзитних рахунків).	Можуть бути відхилення, обумовлені П(С)БО	

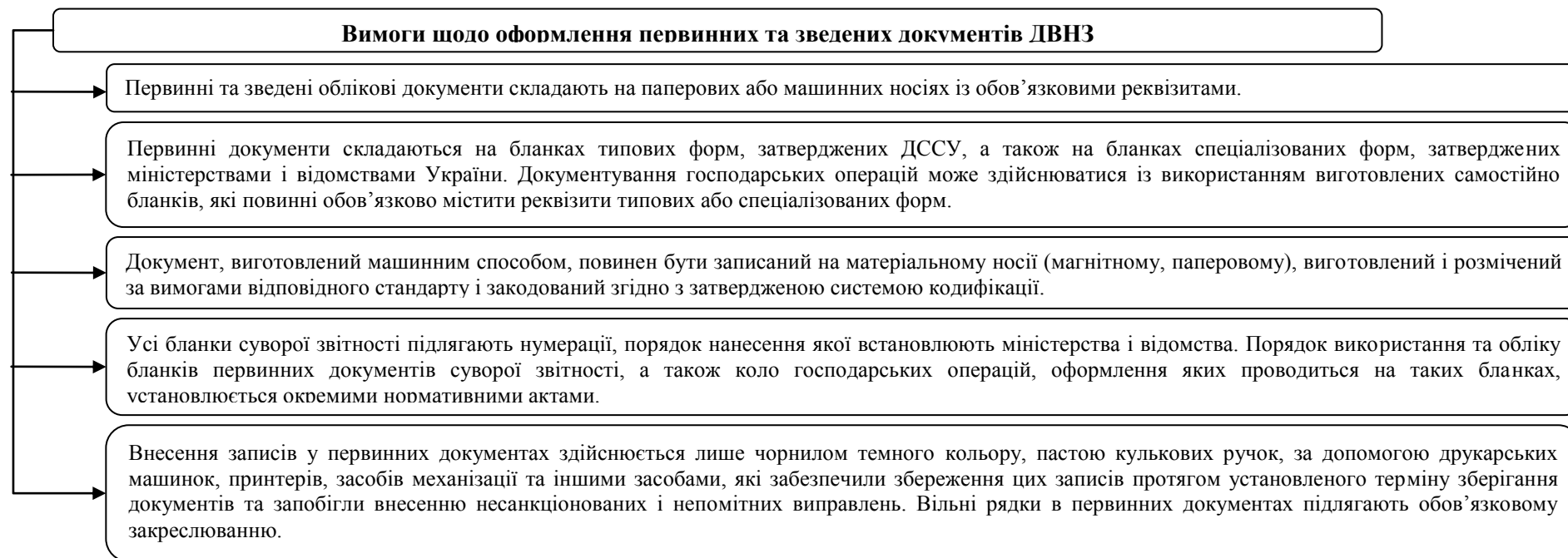


Рис. М.1. Вимоги щодо оформлення первинних та зведених документів ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [23].

Таблиця М.2

Перелік квартальної фінансової та бюджетної звітності, довідок, які надають ДВНЗ контролюючим органам

№ з/п	Назва	Форма № (Додаток №), к-сть сторінок
1	2	3
<i>Міністерству освіти і науки</i>		
1	Баланс	Ф. №1(Д. №1), 4 стр.
2	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду	Ф. № 2д, № 2м, (Д. №4), 6 стр.
3	Звіт про надходження і використання коштів отриманих як плата за послуги	Ф. № 4-1д, № 4- 1м, (Д. №5), 3 стр.
4	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень	Ф. № 4- 2д, № 4-2м, (Д. №6), 3 стр.
5	Звіт про заборгованість за бюджетними коштами	Ф. № 7д, № 7м (Д. №10), 6 стр.
6	Звіт про заборгованість за окремими програмами	Ф. № 7д.1, № 7м.1 (Д. №11), 1 стр.

Продовження табл. М.2		
1	2	3
7	Звіт про виконання плану по штатах і контингентах закладів підготовки і підвищення кваліфікації кадрів	Ф. № 3-2 загальний фонд, Ф. №3-2 спеціальний фонд, 4 стр.
8	Довідка до розподілу Б «Інші показники»	Ф. №3, 1 стр.
9	Звіти про надходження та використання коштів загального, спеціального фонду розшифровані	Ф. № 2д, № 4-1, № 4-2, 12 стр.
10	Звіт про заборгованість за бюджетними коштами розшифровані	Ф. № 7д, № 7м (Д. №10), 9 стр.
11	Звіт про заборгованість за окремими програмами розшифровані	Ф. № 7д.1, № 7м.1 (Д. №11), 1 стр.
12	Пояснювальна записка до квартального звіту, що включає текст та додатки	Д. № 14, 2 стр., додатки – 10 стр.
13	Довідка про депозитні операції	Д. №24, 1 стр.
14	Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»	Д.№ 25, 1 стр.
15	Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення	Д.№ 26, 1 стр.
16	Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду	Д.№ 27, 2 стр.
17	Довідка про виконання закону про Державний бюджет України на відповідний рік в частині спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України на відповідний рік або рішенням про місцевий бюджет	Д.№ 29, 1 стр.
18	Довідка про дебіторську заборгованість за видатками	Д.№ 32, 2 стр.
19	Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалась за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними	Д.№ 33, 2 стр.
Управлінню Державної казначейської служби, за місцем розташування ДВНЗ		
1	Баланс	Ф. №1(Д. №1), 4 стр.
2	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду	Ф. № 2д, № 2м, (Д. №4), 6 стр.
3	Звіт про надходження і використання коштів отриманих як плата за послуги	Ф. № 4-1д, № 4- 1м, (Д. №5), 3 стр.
4	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень	Ф. № 4- 2д, № 4-2м, (Д. №6), 3 стр.
5	Звіт про заборгованість за бюджетними коштами	Ф. № 7д, № 7м (Д. №10), 6 стр.
6	Звіт про заборгованість за окремими програмами	Ф. № 7д.1, № 7м.1 (Д. №11), 3 стр.

Продовження табл. М.2		
1	2	3
7	Пояснювальна записка до квартального звіту, що включає текст та додатки	Д. № 14, 2 стр., додатки – 10 стр.
8	Довідка про депозитні операції	Д. №24, 1 стр.
9	Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»	Д.№ 25, 1 стр.
10	Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення	Д.№ 26, 1 стр.
11	Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду	Д.№ 27, 2 стр.
12	Довідка про виконання закону про Державний бюджет України на відповідний рік в частині спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України на відповідний рік або рішенням про місцевий бюджет	Д.№ 29, 1 стр.
13	Довідка про дебіторську заборгованість за видатками	Д.№ 32, 2 стр.
14	Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалась за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними	Д.№ 33, 2 стр.
<i>Державній податковій адміністрації, за місцем розташування ДВНЗ</i>		
1	Податковий розрахунок земельного податку	-
2	Податкова декларація з податку на додану вартість	-
3	Податковий розрахунок збору за забруднення навколишнього природного середовища	-
4	Розрахунок суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	-
5	Податковий розрахунок збору за спеціальне водокористування	-
6	Податковий звіт про використання коштів неприбутковими установами і організаціями	-
7	Розрахунок збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету	-

Джерело: розроблено автором

Додаток Н

Таблиця Н.1

Різні підходи щодо трактування сутності поняття «центри відповідальності» та визначення їхніх типів

Економічна категорія	Автор(и)	Трактування сутності, джерело	Типи центрів відповідальності
Центр відповідальності	Вахрушина М.А., [47, 298]	Структурний підрозділ організації, яким керує менеджер, котрий контролює у визначеному для даного підрозділу ступені витрати, доходи та кошти, що інвестовані у цей сегмент бізнесу.	-
	Івашкевич В.Б., Нападівська Л.В. [162, 114-115, 234]	Область діяльності керівника, який має конкретні права та обов'язки, відповідного рівня управління.	Центри витрат Центри прибутку Центри інвестицій
	Голов С.Ф. [62, 407-409] Бутинець Ф.Ф. [216, 233]	Сфера (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює	Центри витрат (центри дискреційних витрат: встановлений зв'язок між витратами та результатами діяльності; центри дискреційних витрат: неможливо визначити зв'язок між витратами та результатами діяльності) Центри доходу Центри прибутку Центри інвестицій
	Друрі К., [79, 344].	Підрозділ організації, що управляється менеджером, відповідальним за результати його роботи.	Центри витрат Центри надходжень Центри прибутку Центри інвестицій
	Сопко В.В., Завгородній В.П., [275, 305].	Місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів.	-
	Чумаченко М.Г., [316, 4].	Центр, що використовується для оперативного контролю витрат виробництва і реалізації продукції.	-

Таблиця Н.2

Центри відповідальності вітчизняних суб'єктів господарювання [130, 184]

Практика управлінського обліку			
Міжнародна	Вітчизняна		
	Підприємства різних форм власності	Бюджетні установи	Суб'єкти органів ДС - виконавці бюджетних програм
Центр затрат	Центр витрат	Центр видатків	Центр затрат
Центр інвестицій	Центр інвестицій	Центр асигнувань (для загального фонду); центр фінансування (для спеціального фонду)	Центр цільового бюджетного фінансування
Центр доходу	Центр виручки	Центр доходу	Центр продукту
Центр прибутку	Центр прибутку	Центр результатів виконання кошторису діяльності	Центр результатів виконання кошторису бюджетної програми

Таблиця Н.3

Рекомендована форма бюджету факультету ДВНЗ на 20__ р.

(код та/або назва кафедри)		тис. грн.			
Статті бюджету факультету	Всього	За кварталами			
		I	II	III	IV
<i>Доходи всього, в тому числі:</i>	<i>1291,00</i>	<i>335,50</i>	<i>362,50</i>	<i>266,00</i>	<i>327,00</i>
А. Від здійснення освітньої діяльності всього, в тому числі:	1103,00	287,50	337,50	196,00	282,00
1.Кафедрою № 1, в тому числі:	765,00	200,00	235,00	135,00	195,00
1.1. Кошти загального фонду	495,00	125,00	145,00	95,00	130,00
1.2. Кошти спеціального фонду	270,00	75,00	90,00	40,00	65,00
2.Кафедрою №2, в тому числі:	338,00	87,50	102,50	61,00	87,00
2.1. Кошти загального фонду	247,50	62,50	72,50	47,50	65,00
2.2. Кошти спеціального фонду	90,50	25,00	30,00	13,50	22,00
3					
Б. Від здійснення наукової діяльності всього, в тому числі:	188,00	48,00	25,00	70,00	45,00
1.Отримання грантів на виконання наукових досліджень	70,00	25,00	0,00	0,00	45,00
2.Фінансування освітніх бюджетних програм	50,00	0,00	0,00	50,00	0,00
3.Надходження від проведення всеукраїнських та міжнародних конференцій, семінарів, круглих столів.	25,00	0,00	25,00	0,00	0,00
4.Надходження від видання щорічних, щоквартальних збірників наукових праць, науково-практичних журналів, вісників.	43,00	23,00	0,00	20,00	0,00
5. ...	...	...	...	...	...
В. Від здійснення інших видів діяльності, всього в тому числі:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1					
<i>Затрати всього, в тому числі на:</i>	<i>1291,00</i>	<i>335,50</i>	<i>362,50</i>	<i>266,00</i>	<i>327,00</i>
1.Заробітну плату всього, в тому числі:	778,98	224,79	210,25	154,28	189,66
1.1.Науково-педагогічних кадрів всіх кафедр, в тому числі:	743,60	218,08	199,38	146,30	179,85
1) Кафедра №1	...	...	...	...	...
2) Кафедра №2	...	...	...	...	...
3) ...	...	...	...	...	...
1.2.Методистів та старших лаборантів	35,38	6,71	10,88	7,98	9,81
1) Кафедра №1	...	...	...	...	...
2) Кафедра №2	...	...	...	...	...
3) ...	...	...	...	...	...
2.Нарахування на заробітну плату всього, в тому числі:	232,38	60,39	65,25	47,88	58,86
2.1.Науково-педагогічних кадрів	141,28	41,43	37,88	27,80	34,17
1) Кафедра №1	...	...	...	...	...
2) Кафедра №2	...	...	...	...	...
3) ...	...	...	...	...	...
2.2.Методистів та старших лаборантів	6,72	1,27	2,07	1,52	1,86
1) Кафедра №1	...	...	...	...	...
2) Кафедра №2	...	...	...	...	...
3) ...	...	...	...	...	...
3. Придбання товарів та послуг всього, в тому числі:	31,50	7,50	8,00	3,00	13,00
3.1.Канцтовари	13,00	2,00	4,00	1,00	6,00
3.2.Комплектуючі	11,00	4,00	2,00	1,00	4,00
3.3.Послуги зв'язку (стаціонарний, мобільний телефони, Інтернет)	7,50	1,50	2,00	1,00	3,00
3.4. ...	...	...	...	...	...
4. Затрати на відрядження всього, в тому числі:	24,00	8,00	7,00	3,00	6,00
4.1. В межах країни	17,00	6,00	5,00	2,00	4,00
4.2. За кордон	7,00	2,00	2,00	1,00	2,00
5.Інші поточні витрати	224,15	34,83	72,00	57,84	59,48

Джерело: розроблено автором

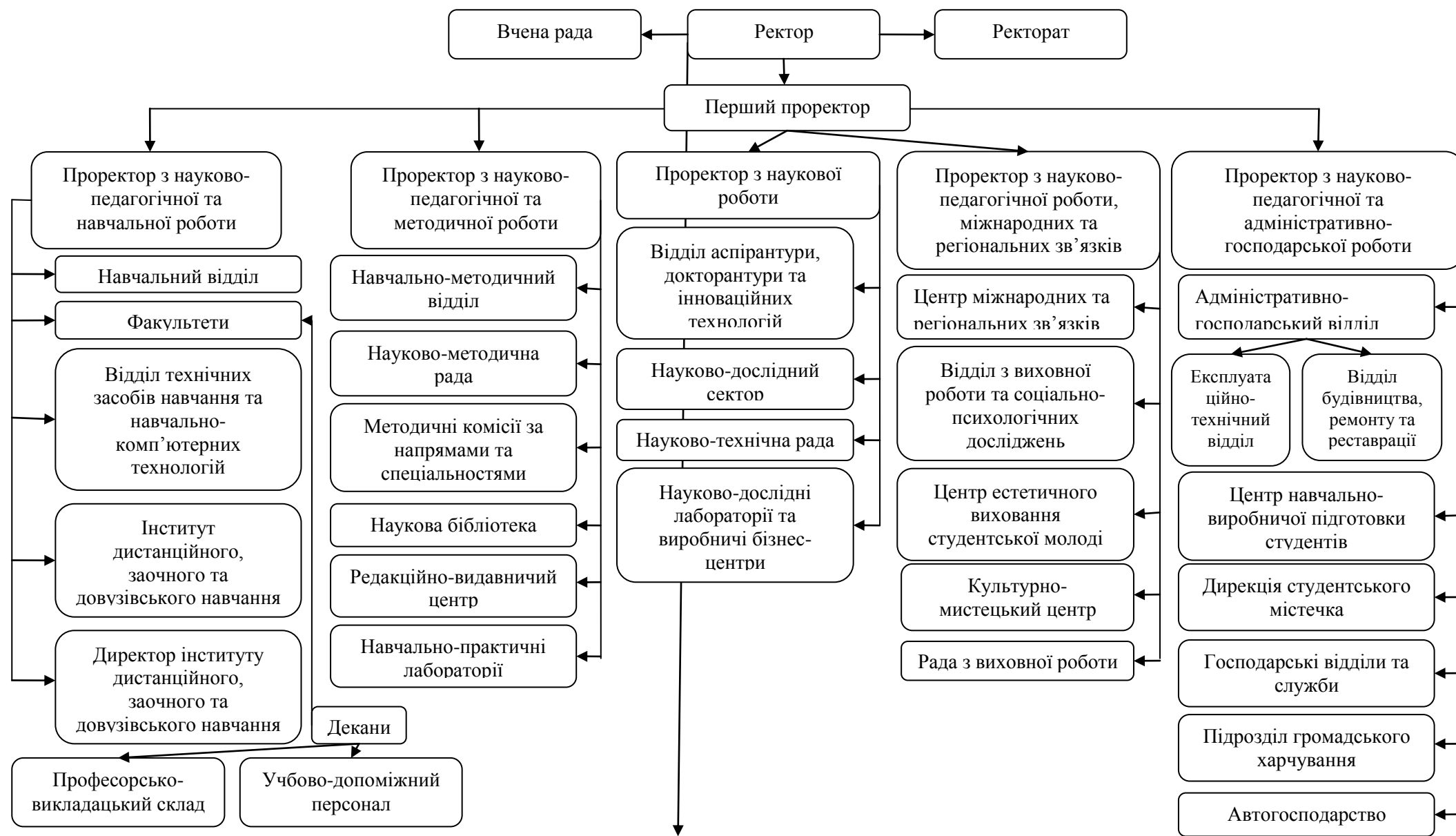


Рис.Н.1. Організаційна структура типового ДВНЗ. Джерело: розроблено автором

Продовження рис. Н.1

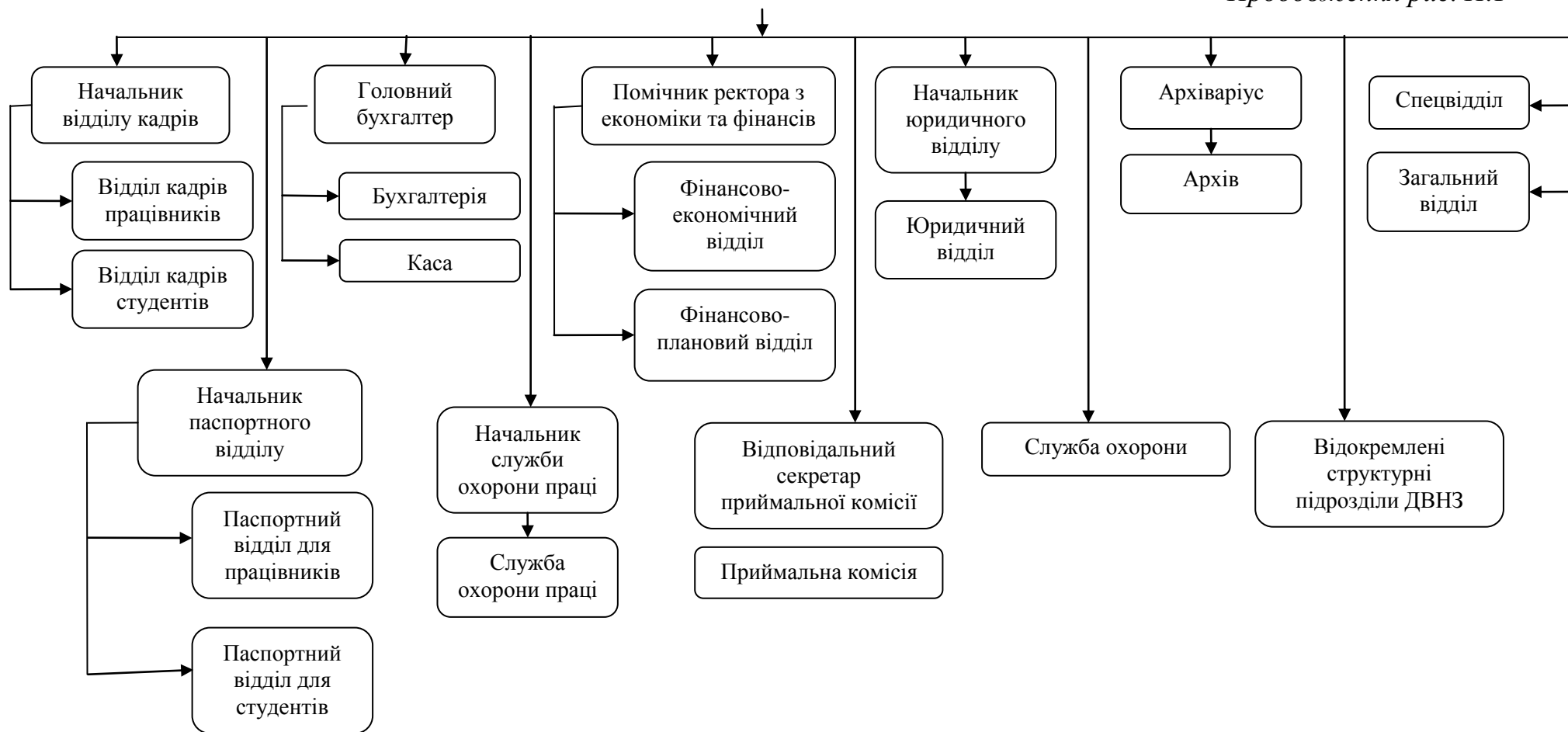


Рис.Н.1. Організаційна структура типового ДВНЗ

Джерело: розроблено автором.

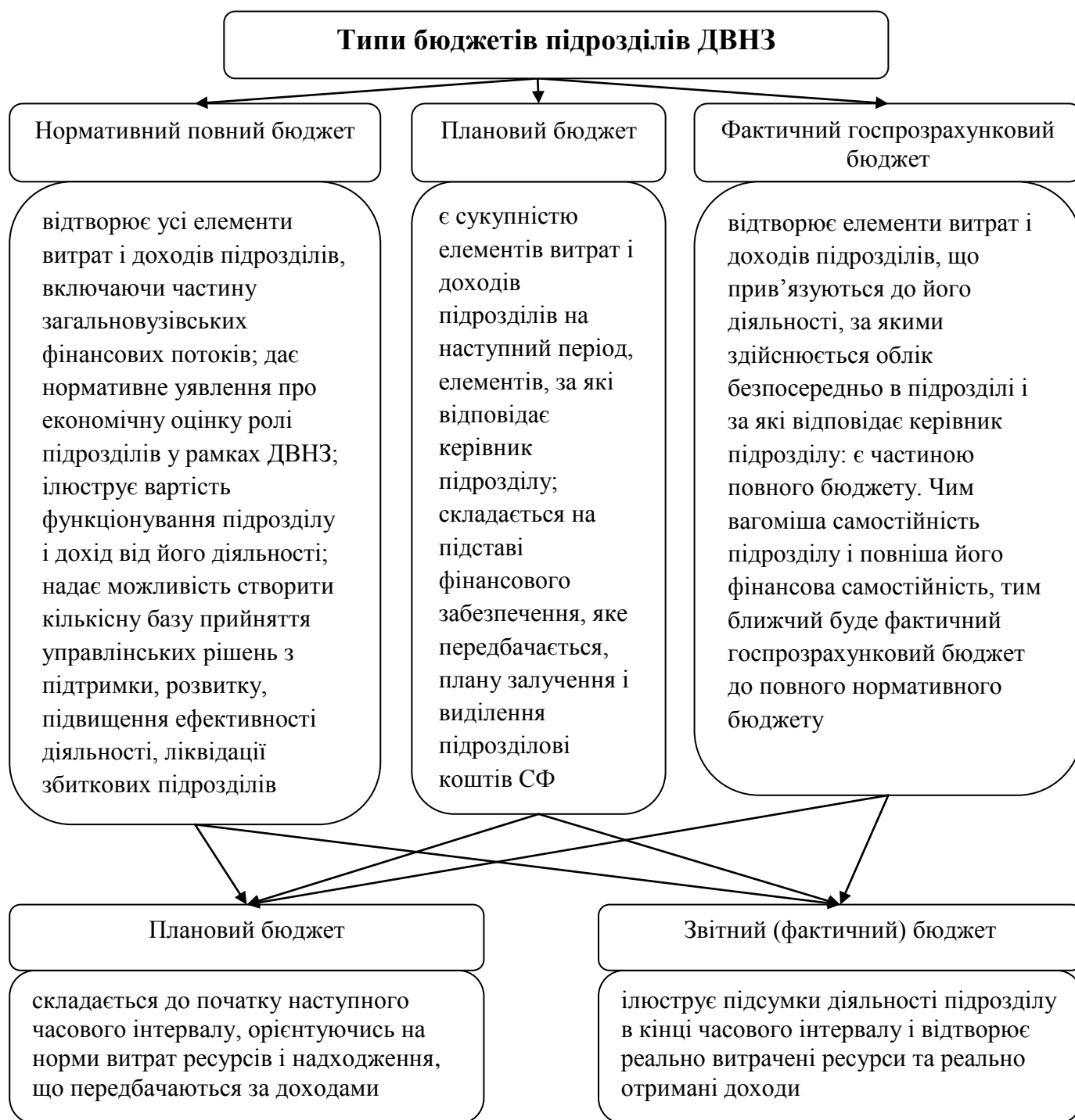


Рис. Н.2. Типи бюджетів підрозділів ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [34, 97].

Додаток П

Таблиця П.1

Порівняння відносних показників оцінки фінансової стійкості суб'єктів підприємницької (непідприємницької) діяльності

№ п/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності (підприємства)			Показник	Суб'єкти непідприємницької діяльності (бюджетні установи)		
		Алгоритм розрахунку	Економічний зміст	Оптимальне значення		Алгоритм розрахунку	Економічний зміст	Оптимальне значення
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Коефіцієнт автономії [197, 346]	Власний капітал/Підсумок балансу	свідчить про збільшення/зменшення фінансової незалежності, підвищення/зниження гарантій погашення суб'єктом своїх зобов'язань	>0,5	Коефіцієнт автономії [245, 235]	Власний капітал/Загальна сума капіталу; Вартість чистих активів/Загальна вартість активів	показує, в якому ступені об'єм використовуваних активів сформований за рахунок власного капіталу і наскільки він незалежний від зовнішніх джерел фінансування	Зростання
	Коефіцієнт платоспроможності (автономії) [№49/121]	Власний капітал (ф1р.380) / Підсумок балансу (ф1р.640)	показує питому вагу власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих у його діяльність.	>0,5				
	Коефіцієнт концентрації власного капіталу	Власний капітал/Грошові кошти [150, 94-97], Власний капітал/Активи [197, 348]	характеризує частку власників суб'єкта господарювання в загальній сумі коштів, авансованих у його діяльність.	≥0,6 [174, 94-97], зростання [197, 348]				
2.	Коефіцієнт фінансової стабільності [197, 346-347]	Власний капітал/Залучені кошти	показує, скільки позичкових коштів залучив суб'єкт підприємницької діяльності на 1 гривню вкладених в активи власних коштів	> 1,0				
	Коефіцієнт фінансової автономії [197, 197]	Власні кошти/Залучені кошти	показує частку власних коштів у загальній сумі заборгованості суб'єкта підприємницької діяльності	≥ 0,2				
	Коефіцієнт фінансової стійкості [197, 197; 112, 215]	(Джерела власних коштів + Довгострокові позичкові кошти - Використання позичкових коштів)/Валюта балансу Власні кошти/Позичені кошти	показує питому вагу власних джерел та залучених на тривалий строк коштів у загальних витратах суб'єкта підприємницької діяльності, які можна використати у своїй поточній діяльності без втрат для кредиторів	≥ 0,6				
3.	-				Коефіцієнт забезпечення запасів	Власні оборотні кошти/Вартість	показує, якою мірою запаси покриті власними оборотними коштами для виконання	Зростання

					власними коштами [81, 162]	запасів	заходів статутної діяльності	
4.	Коефіцієнт маневреності власних коштів [197, 197]	(Власний капітал - Необоротні активи)/Власний капітал	характеризує ступінь мобільності використання власних коштів	$\geq 0,5$	Коефіцієнт маневреності власного капіталу [81, 162]	Власні оборотні кошти/Власний капітал	показує, яка частина власного капіталу знаходиться в обігу, тобто дає змогу вільно маневрувати цими засобами	Зростання
	Коефіцієнт маневреності власного капіталу [150, 94-97]	Власні оборотні кошти/Власний капітал	показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні кошти, а яка частина капіталізована.	0,4-0,6				
	Коефіцієнт маневреності збільшення власного капіталу [№49/121]	Чистий оборотний капітал (ф1(р.260-р.620))/Власний капітал (ф1р.380)	показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні засоби, а яка - капіталізована.	>0 збільшення				
5.	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами [№49/121]	Чистий оборотний капітал (ф1(р.260-р.620))/Оборотні активи підприємства (ф1р.260)	показує забезпеченість підприємства власними оборотними засобами	$>0,1$	Стабільність структури оборотних коштів [81, 162]	Власні оборотні кошти/Оборотні кошти (всього)	показує частку власних оборотних коштів у структурі оборотних коштів	Зростання
	Коефіцієнт забезпеченості власними коштами [197, 347]	(Разом перший розділ пасиву балансу - Підсумок розділу 1 активу балансу)/Підсумок розділу 2 активу балансу	характеризує рівень забезпечення суб'єкта власними коштами	$> 0,1$				
6.	Коефіцієнт співвідношення власних та залучених коштів [150, 94-97; 197, 347]	Залучений капітал/Власний капітал	свідчить про підсилення/послаблення залежності суб'єкта від зовнішніх інвесторів і кредиторів	$<1,0$	Коефіцієнт фінансування/заборгованості [192, 34]	Залучений запозичений капітал/Власний капітал	характеризує об'єм залучених запозичених коштів на одиницю власного капіталу, тобто ступінь залежності від зовнішніх джерел фінансування	$< 1,0$
	Коефіцієнт фінансової залежності	Залучені кошти (Довгострокові та поточні зобов'язання)/Власний капітал [200, 197],	показує частку залучених коштів з розрахунку на 1 гривню власних коштів позичальника	$\leq 1,0$				

		Активи / Власний капітал [200, 349]						
7.	Коефіцієнт фінансування [№49/121]	Залучені засоби (ф1(р.430+р.480+р.620+ р.630))/ Власні засоби (ф1р.380)	характеризує залежність підприємства від залучених засобів.	<1,0 зменшення	-			
8.	-				Коефіцієнт поточної заборгованості [192, 34]	Залучений короткозапозичений капітал/загальна сума капіталу	характеризує частку короткотермінового запозиченого капіталу в загальній сумі, що використовується	Зменшення
9.	-				Коефіцієнт реальної вартості основних засобів [81, 162]	Залишкова вартість основних фондів/Актив	відображає питому вагу основних засобів у загальному капіталі організації	-
10.	Коефіцієнт структури довгострокових вкладень [150, 94-97]	Довгострокові зобов'язання / (Основні кошти +Інші позаобігові активи)	показує, яка частина основних коштів та інших позаобігових активів профінансована зовнішніми інвесторами	зменшення	Коефіцієнт довготермі нової фінансової незалежності [192, 34]	(Власний капітал + Запозичений залучений на довготерміновій основі капітал)/Загальна вартість всіх активів	показує, в якому ступені загальний об'єм використовуваних активів сформований за рахунок власного і довготермінового запозиченого капіталу, тобто характеризує ступінь його незалежності від короткотермінових запозичених джерел фінансування	Зменшення
	Коефіцієнт довгострокового залучення позичених коштів [116, 196; 197, 347-348]	Довгострокові зобов'язання / Власний капітал	показує, скільки довгострокових позикових коштів використано для фінансування активів підприємства поряд із власними коштами	зменшення				
	Коефіцієнт залучення довгострокових позикових коштів [197, 348]	Довгострокові зобов'язання / Довгострокові активи	показує, скільки довгострокових позикових коштів і кредитів банку припадає на одиницю довгострокових активів суб'єкта	зменшення				
11.	Коефіцієнт оборотності балансу [200, 197]	Виручка від реалізації за рік / Середня валюта балансу	показує кількість оборотів капіталу суб'єкта господарювання за рік	зростання	-			

Характеристика відносних (часткових) показників фінансової стійкості ДВНЗ

№ п/п	Найменування показника	Методика розрахунку	Механізм розрахунку	Зміст показника	Нормативне значення
1	2	3	4	5	6
1.	Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами	$\Phi. \text{№}1 ((p. 330 + p.340 + p. 350 + p. 360 + p.370)-(p.110 + p.120 + p.130 + p.140)) / \Phi. \text{№}1 (p.150 + p.160 + p.170)$	Сума власних оборотних коштів/Вартість запасів	Показує, якою мірою запаси покриті власними коштами для виконання заходів статутної діяльності.	Зростання
2.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\Phi. \text{№}1 ((p. 330 + p.340 + p. 350 + p. 360 + p.370)-(p.110 + p.120 + p.130 + p.140)) / \Phi. \text{№}1 (p. 330 + p.340 + p. 350 + p. 360 + p.370)$	Сума власних оборотних коштів/Власний капітал ДВНЗ	Показує, яка частина власного капіталу знаходиться в обігу, тобто дає змогу вільно маневрувати цими засобами.	Зростання. 0,2-0,5. (для ДВНЗ показник невисокий унаслідок роду діяльності)
3.	Коефіцієнт стабільності структури оборотних коштів	$\Phi. \text{№}1 ((p. 330 + p.340 + p. 350 + p. 360 + p.370)-(p.110 + p.120 + p.130 + p.140)) / \Phi. \text{№}1 (p.150 + p.160 + p.170 + p.180 + p.190 + p.200 + p.210 + p.220 + p.230 + p.240 + p. 250 + p.270 + p.280)$	Сума власних оборотних коштів/Сума оборотних активів ДВНЗ	Показує частку власних оборотних коштів у оборотних активах ДВНЗ	Зростання
4.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	$\Phi. \text{№}1 (p.120) / \Phi. \text{№}1 (p.470)$	Залишкова вартість основних фондів/ Загальна вартість всіх активів ДВНЗ	Відображає питому вагу основних засобів у загальному капіталі ДВНЗ.	Зростання
5.	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	$\Phi. \text{№}1 (p. 330 + p.340 + p. 350 + p. 360 + p.370) / \Phi. \text{№}1 (p.470)$	Сума власного капіталу ДВНЗ / Загальна сума капіталу ДВНЗ	Показує, в якому ступені обсяг використовуваних ВНЗ активів сформований за рахунок власного капіталу і на скільки він незалежний від зовнішніх джерел фінансування	>0,5, зростання
6.	Коефіцієнт фінансування (фінансового ризику)	$\Phi. \text{№}1 (p. 380 + p.390 + p. 400 + p. 410 + p.420 + p.430 + p. 440) / \Phi. \text{№}1 (p. 330 + p.340 + p. 350 + p. 360 + p.370)$	Сума залученого ДВНЗ запозиченого капіталу/Власний капіталу ДВНЗ	Характеризує обсяг залучених запозичених коштів на одиницю власного капіталу, тобто ступінь залежності ВНЗ від зовнішніх джерел фінансування.	<1, зменшення
7.	Коефіцієнт заборгованості	$\Phi. \text{№}1 (p. 420) / \Phi. \text{№}1 (p.470)$	Сума залученого ДВНЗ займаного капіталу/ Загальна сума капіталу ДВНЗ	Показує частку запозиченого капіталу в загальній сумі, що використовується	Зменшення
8.	Коефіцієнт поточної заборгованості	$\Phi. \text{№}1 (p. 390 + p.400) / \Phi. \text{№}1 (p.470)$	Сума залученого ДВНЗ коротко запозиченого капіталу/ Загальна сума капіталу ДВНЗ	Характеризує частку короткотермінового запозиченого капіталу в загальній сумі, що використовується.	Зменшення

Продовження табл. П.2					
1	2	3	4	5	6
9.	Коефіцієнт довготермінової фінансової незалежності	Ф.№1 (р. 330 + р.340 + р. 350 + р. 360 + р.370 + р.380) / Ф.№1 (р.470)	(Сума власного капіталу ДВНЗ + Сума запозиченого капіталу, залученого ДВНЗ на довготерміновій основі)/ Загальна вартість всіх активів ДВНЗ	Показує, в якому ступені загальний обсяг використовуваних активів сформований за рахунок власного і довготермінового запозиченого капіталу ВНЗ, тобто характеризує ступінь його незалежності від короткотермінових запозичених джерел фінансування	Зростання
10.	Коефіцієнт співвідношення позичкових і власних коштів	Ф.№1 (р. 380 + р.390 + р. 400 + р. 410 + р.420 + р.430 + р.440) / Ф.№1 (р. 330 + р.340 + р. 350 + р. 360 + р.370)	Сума залученого ДВНЗ капіталу/ Власний капітал ДВНЗ	Показує кількість позичкових коштів, залучених на 1 гривню власних коштів	Менше 0,7. Перевищення вказує на втрату фінансової стійкості і залежність від зовнішніх джерел
11.	Забезпеченість власними оборотними коштами	Ф.№1 ((р. 330 + р.340 + р. 350 + р. 360 + р.370)-(р.110 + р.120 + р.130 + р.140))/ Ф. №1 (р.150 + р.160 + р.170 + р.180 + р.190 + р.200 + р.210 + р.220 + р.230 + р.240 + р. 250 + р. 270 + р. 280)	Відношення власних оборотних коштів до загальної величини оборотних коштів	Показує наявність власних оборотних коштів у вузу, необхідних для його фінансової стійкості	Більше або дорівнює 0,1. Чим вищий показник, тим кращий фінансовий стан
12.	Маневреність	Ф.№1 ((р. 330 + р.340 + р. 350 + р. 360 + р.370)-(р.110 + р.120 + р.130 + р.140))/ Ф.№1 ((р. 330 + р.340 + р. 350 + р. 360 + р.370)	Відношення власних оборотних коштів до загальної величини власних коштів	Здатність підтримувати рівень власного оборотного капіталу і поповнювати оборотні кошти за рахунок власних джерел	0,2-0,5. Для ВНЗ показник невисокий унаслідок роду діяльності
13.	Коефіцієнт фінансової стабільності	Ф.№1 (р. 330 + р.340 + р. 350 + р. 360 + р.370) / Ф.№1 (р. 380 + р.390 + р. 400 + р. 410 + р.420 + р.430 + р.440)	Сума власного капіталу/Сума позикового капіталу	Показує скільки власного капіталу припадає на 1 гривню позикового	Не менше 0,8
14.	<i>Коефіцієнт співвідношення проведених видатків (витрат) і отриманих доходів за загальним та спеціальним фондами</i>	Ф. №9 (р.020 + р.400)/ Ф. №9 (р.010 + р.100)	<i>Видатки (витрати) / Доходи</i>	<i>Показує на скільки видатки (витрати, затрати) ДВНЗ забезпечені його доходами</i>	<i>Наближене до 1</i>
15.	<i>Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості</i>	Ф. №1 (р. 420/р. 180)	<i>Сума кредиторської заборгованості ДВНЗ / Сума дебіторської заборгованості</i>	<i>Характеризує співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованостей</i>	<i>Наближене до 1</i>
16.	Коефіцієнт співвідношення власного капіталу до необоротних активів	Ф.№1 (р. 330 + р.340 + р. 350 + р. 360 + р.370) / Ф.№1 (р. 110 + р.120 + р. 130 + р. 140)	Сума власного капіталу/Сума необоротних активів	Показую скільки власного капіталу припадає на 1 гривню необоротних активів ДВНЗ	Наближене до 1

Продовження табл. П.2					
1	2	3	4	5	6
17.	Коефіцієнт співвідношення зобов'язань до валюти балансу	Ф.№1 (р. 380 + р.390 + р. 400 + р. 410 + р.420 + р.430 + р.440) / Ф.№1 р.470	Сума зобов'язань ДВНЗ/Валюта балансу ДВНЗ	Показує яка величина зобов'язань припадає на 1 гривню валюти балансу ДВНЗ	<1
18.	Коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків СФ і ЗФ	Сума затверджених кошторисом видатків спеціального фонду/Сума затверджених кошторисом видатків загального фонду	Характеризує співвідношення між затвердженими кошторисом видатками спеціального та загального фондів		Зростання
19.	Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків	Сума касових видатків ДВНЗ/Сума фактичних видатків ДВНЗ	Характеризує співвідношення між касовими та фактичними видатками ДВНЗ		Наближене до 1
20.	Коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків до середньоспискової чисельності працюючих	Сума затверджених кошторисом видатків ДВНЗ/Середньоспискову чисельність працівників ДВНЗ	Показує скільки затверджених кошторисом видатків припадає на одного працівника ДВНЗ		Зростання
21.	Коефіцієнт співвідношення затверджених кошторисом видатків до середньорічної валюти балансу	Сума затверджених кошторисом видатків ДВНЗ/Середньорічна валюта балансу ДВНЗ	Показує скільки затверджених кошторисом видатків припадає на 1 гривню валюти балансу ДВНЗ		Зростання

Джерело: розроблено автором.

Додаток Р

Найбільш типові помилки і приклади викривлення інформації згідно з теорією балансоведення

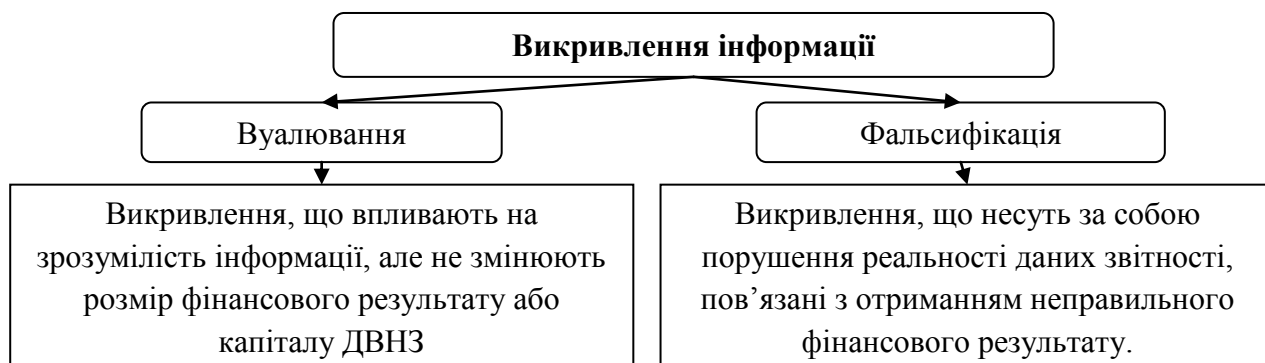


Рис. Р.1. Види викривлень фінансової інформації

Джерело: розроблено автором на основі [83].

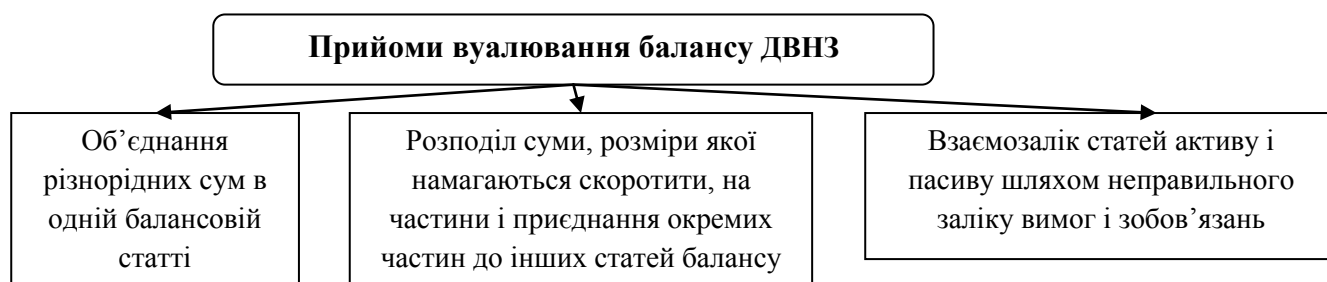


Рис. Р.2. Типові прийоми вуалювання балансу ДВНЗ

Джерело: розроблено автором на основі [83].

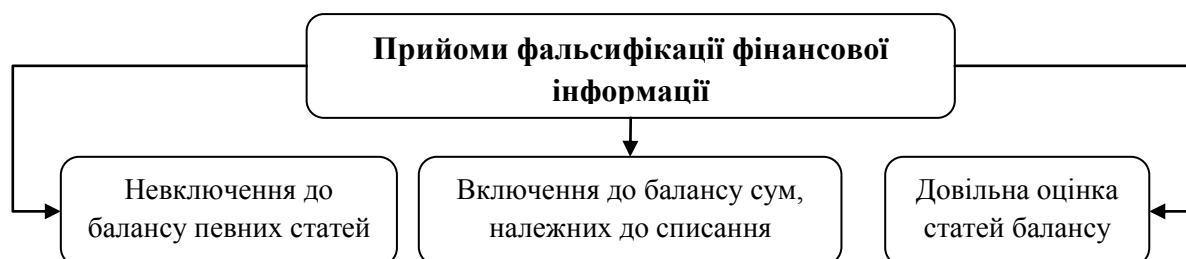


Рис. Р.3. Прийоми фальсифікації фінансової звітності

Джерело: розроблено автором на основі [83].

Таблиця Р.1

**Принципи, які визначають успішність аналізу фінансової стійкості
ДВНЗ**

№ п/п принципу	Сутність принципу
1.	Перед початком виконання будь-яких процедур, необхідно скласти чітку програму аналізу, включаючи переробку макетів аналітичних таблиць, алгоритм розрахунку показників, потрібних для їх розрахунку і для порівняльної оцінки джерел інформаційного і нормативного забезпечення.
2.	Схема аналізу повинна бути побудована по принципу «від загального до конкретного». Спочатку дається опис найбільш загальних, ключових характеристик об'єкта аналізу і лише потім починають аналіз конкретних випадків.
3.	Будь-які відхилення від нормативних або планових показників, навіть якщо вони мають позитивний характер, повинні реально аналізуватися. Сутність такого аналізу полягає в тому, щоб, з одного боку, виявити основні фактори, що викликали зафіксовані відхилення від заданих орієнтирів, а з іншого боку, ще раз перевірити обґрунтованість існуючої системи планування і, якщо необхідно, внести до неї зміни. Слід підкреслити, що останній аспект має особливе значення – тільки шляхом такого постійного аналізу можна налагодити дієву систему планування і підтримувати її на належному рівні.
4.	Завершеність і цілісність будь-якого аналізу, що має економічну направленість, в значній мірі визначається обґрунтованістю сукупності критеріїв, що використовуються. Як правило, ця сукупність включає якісні і кількісні оцінки, однак її основу зазвичай складають обчислювальні показники, що мають зрозумілу інтерпретацію і, по можливості, деякі орієнтири (межі, нормативи, тенденції). Відбираючи показники, необхідно формулювати логіку їх об'єднання в дану сукупність для того, щоб було видно роль кожного з них і не створювалося уявлення, що який-небудь аспект залишився поза увагою, або, навпаки, не вписується в схему, що розглядається. Іншими словами, сукупність показників, які в цьому випадку можна трактувати як систему, повинна мати деякий внутрішній стержень, деяку основу, що пояснює логіку її побудови
5.	Здійснюючи аналіз, недоцільно без потреби намагатися досягти надмірної точності оцінок; як правило, найбільшу цінність представляє виявлення тенденцій і закономірностей.

Джерело: розроблено автором.

Додаток С

Структура Національного університету «Острозька академія», [182]

Факультети

- Політико-інформаційного менеджменту
- Романо-германських мов
- Гуманітарний
- Економічний
- Міжнародних відносин
- Інститут права ім. І. Малиновського

Інститут довузівського, заочного та дистанційного навчання

Наукові центри та лабораторії Національного університету «Острозька академія»

Інституту права ім. І. Малиновського

• [Науково-дослідний центр вивчення наукової, освітньої, громадської та політичної спадщини акад. І. Малиновського](#)

- [Сектор криміналістики](#)
- [Центр інтерактивних методів навчання](#)
- [Сектор історії приватного права](#)

Факультету політико-інформаційного менеджменту

- [Центр політичних досліджень](#)

Факультету романо-германських мов

- [Центр каналознавства Національного університету «Острозька академія»](#)
- [Лексикографічна лабораторія LEXILAB](#)

Факультету міжнародних відносин

• [Лабораторія дослідження міжнародних відносин у Центральній-Східній Європі Х-XXI ст. при кафедрі країнознавства](#)

- [Інститут досліджень української діаспори НаУ «ОА»](#)

Гуманітарний факультет

- [Лексикографічна лабораторія «Острозький неограф»](#)

В Національному університеті «Острозька академія» діє **аспірантура** за такими спеціальностями:

07.00.01 – Історія України;

07.00.06 – Історіографія, джерелознавство та спеціальні історичні дисципліни;

19.00.07 – Педагогічна та вікова психологія;

13.00.01 – Загальна педагогіка та історія педагогіки;

09.00.11 – Релігієзнавство (історичні науки);

12.00.09 – Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність.

Ресурси

- Методичні кабінети
- Ресурсні центри
- Музей історії Острозької академії
- Відділ зв'язків з громадськістю
- Відділ працевлаштування
- Наукова бібліотека
- Кафедра фізичного виховання

Відділ міжнародного співробітництва

Товариство «Академік»

Товариство ім. Оглоблина

Культурно-мистецький центр

«Pro Vopo»

Братство спудеїв

Структура Національного університету водного господарства та природокористування, [183]

РЕКТОР		
ВЧЕНА РАДА	РЕКТОРАТ	ПРОФКОМ
Факультет будівництва та архітектури		
<i>ка ф е д р и</i>		
Автомобільних доріг, основ та фундаментів		
Архітектури		

Інженерних конструкцій
Міського будівництва і господарства
Опору матеріалів, теоретичної та будівельної механіки
Технології будівельних виробів та матеріалознавства
<i>філії кафедр на підприємствах, лабораторії, центри</i>
Випробувальний центр будівельних матеріалів і конструкцій
Випробувальна лабораторія будівельних матеріалів
Науково-дослідна геотехнічна лабораторія
Науково-дослідна лабораторія будівельних конструкцій і механіки ґрунтів
Науково-дослідна лабораторія кафедри інженерних конструкцій
Управління містобудування і архітектури м. Рівного
Управління житлово-комунального господарства м. Рівного
<i>навчальні науково-виробничі комплекси</i>
»Будівельник»
»Дорожник»
»Зодчий»
»Містобудівельник»
»Технолог»
Факультет водного господарства
<i>к а ф е д р и</i>
Водовідведення, теплогазопостачання та вентиляції
Водогосподарського, промислового та цивільного будівництва
Водогосподарської екології, гідрології та природокористування
Водопостачання та бурової справи
Гідравліки
Гідромеліорації
Експлуатації гідромеліоративних систем
Охорони праці і безпеки життєдіяльності
Українознавства, педагогіки і психології
<i>філії кафедр на підприємствах, наукові лабораторії, центри підготовки та перепідготовки кадрів</i>
Науково-дослідна лабораторія АСУ і САПР
Науково-дослідна лабораторія сільськогосподарського водопостачання та очистки води
Науково-дослідна лабораторія систем подачі і розподілу води
Науково-дослідна лабораторія водних систем
Атестована гідрохімічна лабораторія
Відділ гідрогеологічних досліджень та буріння свердловин
Науково-дослідна лабораторія очистки стічних вод АПК
Головний проектно-розвідувальний інститут «Укрводпроект»
Державний комітет Криму з водного господарства
Інститут гідротехніки і меліорації Української академії аграрних наук
НВО «Еліта»
»Поліссяводбуд»
Рівненський облводгосп
<i>навчальні науково-виробничі комплекси</i>
»Вода: технологія, екологія»
»Водогосподарник»
»Гідротехнік»
»Теплогазопостачання»
Факультет гідротехнічного будівництва та гідроенергетики
<i>к а ф е д р и</i>
Гідроенергетики та гідромашин
Гідротехнічних споруд
Філософії
Факультет екології та природокористування
<i>к а ф е д р и</i>
Агрохімії, ґрунтознавства та землеробства
Водних біоресурсів

Екології
Хімії
<i>філії кафедр на підприємствах, наукові лабораторії</i>
Проблемна лабораторія кафедри хімії
Філія УНДІВЕР
<i>навчальні науково-виробничі комплекси</i>
»Водні біоресурси»
»Еколог»
Факультет економіки і підприємництва
<i>к а ф е д р и</i>
Економіки підприємства
Економічної теорії
Обліку і аудиту
Фінансів і економіки природокористування
<i>філії кафедр на підприємствах, наукові лабораторії, центри підготовки та перепідготовки кадрів</i>
Наукова-педагогічна лабораторія «Пошук»
»Водопроект»
<i>навчальні науково-виробничі комплекси</i>
»Економіст»
»Обліковець і аудитор»
Факультет землеустрою та геоінформатики
<i>к а ф е д р и</i>
Землеустрою, геодезії та геоінформатики
Іноземних мов
Фізики
<i>наукові лабораторії, центри підготовки та перепідготовки кадрів</i>
База практики кафедри геодезії та землевпорядкування «Решуцьк»
Науково-дослідна лабораторія геоінформатики
<i>навчальні науково-виробничі комплекси</i>
»Землевпорядник»
Факультет менеджменту
<i>к а ф е д р и</i>
Менеджменту
Регіонального управління
Політології, соціології і права
Трудових ресурсів і підприємництва
<i>навчальні науково-виробничі комплекси</i>
»Менеджер»
»Управлінець»
Механіко-енергетичний факультет
<i>к а ф е д р и</i>
Автомобілів, автомобільного господарства і технології металів
Будівельних, дорожніх, меліоративних машин і обладнання
Експлуатації та ремонту машин
Нарисної геометрії, інженерної та машинної графіки
Розробки родовищ корисних копалин
Теплоенергетики та машинознавства
<i>центри підготовки та перепідготовки кадрів</i>
Центр навчально-виробничої підготовки студентів у с.Любомирка
Центр підготовки та перепідготовки водіїв
<i>навчальні науково-виробничі комплекси</i>
»Автомобіліст»
»Гірник»
»Механік»
Факультет прикладної математики та комп'ютерно-інтегрованих систем
<i>к а ф е д р и</i>
Автоматизації та комп'ютерно-інтегрованих технологій
Вищої математики
Обчислювальної математики

Прикладної математики
Приладобудування, електротехніки та інформаційних технологій
<i>центри підготовки та перепідготовки кадрів</i>
Центр підготовки та перепідготовки операторів ЕОМ
<i>навчальні науково-виробничі комплекси</i>
Кафедра фізичного виховання
Кафедра військової підготовки
Навчально-консультаційні центри
Закарпатський
Кримський
Прилуцький
Слов'янський
Технікуми
Автотранспортний
Костопільський будівельно-технологічний
Технологій та дизайну
Технічний коледж
Рівненський економіко-правовий ліцей
Німецько-український навчальний інститут та консультаційний центр
Інститут післядипломної освіти
Центр довузівської підготовки
Центр міжнародних та регіональних зв'язків
Навчально-методичний відділ
Навчальний відділ
Науково-дослідний сектор
Спеціалізована вчена рада Д 47.104.01
Спеціалізована вчена рада К 47.104.03
Відділ аспірантури, докторантури та студентської науки
Центр дистанційного навчання
Відділ технічних засобів навчання та навчальних комп'ютерних технологій
Відділ з виховної роботи та соціологічно-психологічних досліджень
Приймальна комісія
Відділ охорони праці
Наукова бібліотека
Бухгалтерія
Відділ кадрів
Загальний відділ
Музей
Планово-фінансовий відділ
Редакційно-видавничий центр
Спеціальний відділ
Штаб цивільної оборони
Юридичний відділ
Профспілковий комітет студентів НУВГП
Архів
Поліклініка
Санаторій-профілакторій
Спортивний клуб «Сокіл»

Адміністративно-господарське управління
Автогосподарство
Відділ головного енергетика
Відділ головного механіка
Відділ громадського харчування
а) чотири їдальні
б) кафе клуб «Сучасник»
в) вісім буфетів
г) два магазини
Відділ капітального будівництва та експлуатації будівель та споруд
Відділ капітального та поточного ремонту
Відділ матеріально-технічного постачання
Лабораторія естетики
Господарський відділ
Навчально-експериментальний відділ
Навчальні корпуси №№ 1-7
Служба охорони
<u>Студмістечко</u>
а) дирекція студентського містечка
б) гуртожитки №№ 1-8
Спортивні споруди
а) стадіон «Водник»
б) спортивний корпус
в) спортивні зали
Бази практик і відпочинку
База практики і відпочинку «Водник» на чорноморському узбережжі (с.Залізний Порт, Херсонської обл.)
База практики і відпочинку «Хрінники» (Рівненська обл.)
База практики і відпочинку «Світязь» (Волинська обл.)
Спортивно-оздоровчий табір у с.Хотинь Рівненського району

Структура Хмельницького університету управління та права [184]

Відділ інформаційного забезпечення та технічних засобів навчання
 Редакційно-видавничий відділ
 Бібліотека
 Юридичний відділ
 Відділ виховної роботи університету
 Юридична клініка
 Бухгалтерія
 Відділ кадрів
 Планово-фінансовий відділ
 Готель «Енеїда»
 Відділ практики
 Загальний відділ
 Відділ сприяння працевлаштуванню студентів та випускників університету
 Студентський бізнес центр

Додаток Т

Рейтинг найкращих ВНЗ України ЮНЕСКО «ТОП-200 Україна»

Методика проекту ЮНЕСКО «Топ-200 Україна», яка базується на використанні даних прямих вимірів та експертних думок, упродовж часу існування певною мірою адаптувалася до змін у системі вищої освіти країни. Але незмінним базисом методики залишається загальний набір індикаторів для університетів різних типів, що дозволяє порівнювати результати їхньої діяльності.

Таким чином, діяльність ВНЗ оцінюється з допомогою *інтегрованого індексу* – *Із*. Цей індекс містить три комплексні складові:

$$I_z = I_{np} + I_n + I_{mv},$$

де I_{np} – індекс якості науково-педагогічного потенціалу,

I_n – індекс якості навчання,

I_{mv} – індекс міжнародного визнання.

Цю методику створено відповідно до Берлінських принципів ранжування університетів.

Усього для формування зазначених індексів використовується 21 індикатор прямого виміру з сумарною вагою 80% і експертне оцінювання з ваговим коефіцієнтом 20%. Для оцінювання міжнародного визнання ВНЗ додатково враховується його участь у таких європейських програмах, як Seventh Framework Programme і Tempus. Дані про ці індикатори, за результатами діяльності університетів вибираються з кількох незалежних джерел, а саме даних: ВНЗ, МОНМС України, Комітету з державних премій України і премій ім. Т.Шевченка, міжнародних асоціацій університетів, про міжнародні проекти 7-ї рамкової програми ЄС (Seventh Framework Programme), Темпус (Tempus), інших відкритих даних). Експертне оцінювання проводиться за такими критеріями: рівень базової, загальноосвітньої підготовки студентів, рівень їхньої фахової підготовки, рівень практичного володіння інформаційними технологіями, затребуваність випускників ВНЗ ринком праці.

За результатами 2012 року, перелік ВНЗ-лідерів має такий вигляд:

1 місце – Національний технічний університет України «Київський політехнічний інститут» (71,56 бали).

2 місце – Київський національний університет імені Тараса Шевченка (70,81 бали).

3 місце – Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна (50,59 бали).

4 місце – Національний університет «Києво-Могилянська академія» (42,07 бали).

5 місце – Національний медичний університет імені О.О. Богомольця (42,02 бали).

Рейтинг найкращих ВНЗ України «Компас»

Польовий етап дослідження «Рейтинг ВНЗ України «Компас» проводиться із застосуванням методів особистого та телефонного інтерв'ю, опитування за допомогою електронної пошти та онлайн-опитування. Така дослідницька методологія була обрана з огляду на те, щоб досягнути якомога більше випускників різних ВНЗ та важкодоступних респондентів (роботодавців, експертів).

Відповідно до мети дослідження методологія передбачає дослідження таких цільових аудиторій:

1. Представників компаній-роботодавців.
2. Експертів.
3. Випускників ВНЗ, що беруть участь у рейтингу.

Всеукраїнське *опитування представників компаній-роботодавців*: опитування проводиться методом особистого інтерв'ю за місцем роботи респондента. У компаніях потенційними респондентами виступають керівники відділів кадрів та HR-відділів (менеджери з персоналу), а також керівники компаній. У перебігу польового етапу дослідження опитуються представники близько 1000 компаній.

Опитування експертів: В опитуванні експертів беруть участь представники провідних компаній, які до своєї діяльності постійно залучають фахівців певних напрямків спеціалізації, без яких діяльність цих компаній неможлива (наприклад, будівельна компанія не може функціонувати без фахівців з будівництва, архітекторів). Опитування проводиться методом онлайн-опитування і, частково, методом опитування за допомогою електронної пошти та особистого інтерв'ю за місцем роботи респондента. Для проведення онлайн-опитування використовується сайт SurveyMonkey.com. У компаніях потенційними респондентами виступають керівники відділів кадрів та HR-відділів (менеджери з персоналу), а також керівники компаній. Всього у перебігу польового етапу дослідження приймають участь представники близько 400 компаній.

Опитування випускників ВНЗ: Опитування проводиться методом особистого та телефонного інтерв'ю. Для проведення особистого опитування використовується мережа інтерв'юерів КМІС. У результаті реалізації цього компонента дослідження опитуються близько 1200 випускників із 234 ВНЗ.

При розрахунку рейтингу враховувалися такі критерії:

Задоволеність випускників ВНЗ отриманою ними освітою і можливістю застосувати її в трудовій діяльності (КР1). Думка молодих фахівців (випускників ВНЗ) стосовно можливостей отримати затребувану освіту у ВНЗ, де вони проходили навчання. Включає такі аспекти, як оцінка випускниками практичної значимості навчання, задоволеність сприянням ВНЗ працевлаштуванню випускників, досвід трудової діяльності випускників, задоволеність власним ВНЗ і визначення випускниками ВНЗ, які дають найкращу підготовку в цілому. Вага в загальному рейтингу = 0.10.

Сприйняття роботодавцями якості освіти в українських ВНЗ (КР2). Визначення роботодавцями українських ВНЗ, які дають випускникам найкращу підготовку для роботи в їхній компанії. Вага в загальному рейтингу = 0.31.

Сприйняття експертами якості освіти в українських ВНЗ (КР3). Визначення компаніями-експертами українських ВНЗ, які дають найкращу підготовку для роботи в їхній компанії. Вага в загальному рейтингу = 0.29.

Співпраця між ВНЗ і компаніями-роботодавцями (КР4). Кількість компаній-роботодавців і експертів, які співпрацюють із ВНЗ. Вага в загальному рейтингу = 0.30.

Значення усіх індикаторів і критеріїв рейтингу нормуються відносно до найбільшого значення: максимальному значенню присвоюється значення 100, а решта значень розраховуються як відсоток від максимального.

За результатами 2012 року, перелік ВНЗ-лідерів має такий вигляд:

1 місце – стабільно тримає Національний технічний університет України «Київський політехнічний інститут» (90 балів).

2 місце – Київський національний університет імені Тараса Шевченка (83 бали).

3 місце – розділили Національний університет «Києво-Могилянська академія» (43 бали) та Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана (42 бали).

4 місце – Національний університет «Львівська політехніка» (36 балів).

5 місце – Київський національний університет будівництва і архітектури (30 балів).

КЛАСИЧНІ УНІВЕРСИТЕТИ						
Умовні позначення позиціювання ВНЗ на рейтингових шкалах відносно системи						
Успішна	Достатньо успішна		Частково успішна		Проблемна	
Назва вищого навчального закладу	Міжнародна активність	Якість комп'ютерну студентів	Якість науково- педагогічного персоналу	Якість наукової та науково- технічної діяльності	Ресурсне забезпечення навчального процесу	Глобальний критерій рейтингу (ІРІ)
	Індекси критерієв рейтингу					ІРІ
	I ₁	I ₂	I ₃	I ₄	I ₅	
Гр. 1	Гр. 2	Гр. 3	Гр. 4	Гр. 5	Гр. 6	Гр. 7
СИСТЕМА	0,200	0,210	0,190	0,200	0,200	1,000
Київський національний університет імені Тараса Шевченка	0,302	0,318	0,289	0,452	0,259	1,619
Харківський національний університет імені В.Н.Каразіна	0,594	0,290	0,204	0,262	0,242	1,593
Сумський державний університет	0,292	0,337	0,175	0,264	0,321	1,389
Закарпатський державний університет	0,507	0,226	0,178	0,147	0,277	1,335
Одеський національний університет імені І.І. Мечникова	0,259	0,261	0,161	0,227	0,301	1,209
Національний університет "Києво-Могилянська академія"	0,372	0,224	0,148	0,209	0,193	1,146
Київський університет імені Бориса Грінченка	0,286	0,289	0,222	0,067	0,244	1,107
Національний університет "Острозька академія"	0,288	0,202	0,208	0,195	0,162	1,075
Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського	0,183	0,224	0,205	0,234	0,181	1,026
Львівський національний університет імені Івана Франка	0,247	0,208	0,190	0,189	0,182	1,016
Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля	0,117	0,208	0,170	0,307	0,206	1,008
Луганський національний університет імені Тараса Шевченка	0,206	0,214	0,166	0,217	0,185	0,987
Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	0,180	0,193	0,174	0,234	0,201	0,982
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка	0,182	0,168	0,170	0,235	0,200	0,955
Донецький національний університет	0,128	0,209	0,178	0,233	0,195	0,944
Таврійський національний університет імені В.І.Вернадського	0,210	0,156	0,178	0,199	0,194	0,937
Хмельницький національний університет	0,190	0,195	0,161	0,173	0,195	0,913
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника	0,125	0,173	0,224	0,182	0,178	0,883
Черкаський національний університет імені Богдана Хмельницького	0,212	0,162	0,186	0,159	0,157	0,877
Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича	0,156	0,189	0,172	0,173	0,164	0,854
Волинський національний університет імені Лесі Українки	0,211	0,172	0,152	0,161	0,147	0,844
Запорізький національний університет	0,135	0,193	0,158	0,148	0,193	0,827
Чорноморський державний університет імені Петра Могили	0,106	0,182	0,210	0,160	0,159	0,817
Маріупольський державний університет	0,165	0,181	0,168	0,161	0,125	0,809
Ужгородський національний університет	0,124	0,165	0,158	0,158	0,170	0,775
Житомирський державний університет імені Івана Франка	0,096	0,169	0,187	0,150	0,149	0,752
Херсонський державний університет	0,078	0,170	0,172	0,168	0,147	0,735
Ніжинський державний університет імені Миколи Гоголя	0,110	0,175	0,144	0,108	0,194	0,730
Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського	0,081	0,169	0,168	0,110	0,134	0,662
Криворізький національний університет	0,028	0,145	0,141	0,158	0,165	0,637
Мукачівський державний університет	0,066	0,127	0,157	0,072	0,203	0,614

ТЕХНОЛОГІЧНІ, БУДІВНИЦТВА, ТРАНСПОРТУ						
Умовні позначення						
позиціонування ВНЗ на рейтингових шкалах відносно системи						
Успішна	Достатньо успішна		Частково успішна		Проблемна	
Назва вищого навчального закладу	Міжнародна активність	Якість континенту студентів	Якість науково-педагогічного персоналу	Якість науково-технічної діяльності	Ресурси забезпечення навчального процесу	Глобальний критерій рейтингу (ІРІ)
	Індекси критеріїв рейтингу					ІРІ
	I ₁	I ₂	I ₃	I ₄	I ₅	
Гр. 1	Гр. 2	Гр. 3	Гр. 4	Гр. 5	Гр. 6	Гр. 7
СИСТЕМА	0,200	0,210	0,190	0,200	0,200	1,000
Київський національний університет будівництва та архітектури	0,053	0,200	0,220	0,227	0,707	1,407
Херсонська державна морська академія	0,244	0,182	0,260	0,161	0,504	1,350
Українська академія друкарства	0,561	0,128	0,191	0,153	0,227	1,265
Одеський державний екологічний університет	0,219	0,223	0,234	0,202	0,277	1,156
Київський національний університет технологій та дизайну	0,270	0,219	0,176	0,264	0,206	1,155
Одеська національна морська академія	0,241	0,199	0,126	0,065	0,469	1,121
Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна	0,230	0,154	0,159	0,379	0,190	1,111
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури	0,171	0,170	0,142	0,229	0,396	1,102
Національний авіаційний університет	0,148	0,206	0,219	0,235	0,234	1,042
Донбаська національна академія будівництва та архітектури	0,141	0,236	0,173	0,225	0,257	1,032
Харківський національний автомобільно-дорожній університет	0,123	0,328	0,150	0,293	0,193	0,998
Національний університет харчових технологій	0,090	0,219	0,230	0,290	0,168	0,996
Національний лісотехнічний університет України	0,238	0,168	0,196	0,164	0,193	0,959
Одеська національна академія харчових технологій	0,123	0,188	0,162	0,264	0,214	0,952
Одеська державна академія будівництва та архітектури	0,210	0,288	0,139	0,119	0,186	0,942
Державний економіко-технологічний університет транспорту	0,084	0,149	0,360	0,164	0,180	0,938
Харківська національна академія міського господарства	0,097	0,209	0,208	0,150	0,246	0,909
Харківський національний університет будівництва та архітектури	0,077	0,259	0,170	0,155	0,229	0,889
Національний транспортний університет	0,096	0,220	0,219	0,140	0,197	0,874
Український державний хіміко-технологічний університет	0,128	0,150	0,137	0,210	0,226	0,851
Одеська національна академія зв'язку імені О.С.Попова	0,107	0,212	0,198	0,134	0,184	0,834
Одеська державна академія холоду	0,169	0,185	0,112	0,154	0,202	0,822
Національний університет водного господарства та природокористування	0,098	0,184	0,163	0,159	0,181	0,785
Черкаський державний технологічний університет	0,157	0,162	0,148	0,180	0,218	0,785
Одеський національний морський університет	0,102	0,290	0,125	0,097	0,167	0,781
Національна академія природоохоронного та курортного будівництва	0,120	0,164	0,134	0,145	0,178	0,741
Українська державна академія залізничного транспорту	0,029	0,176	0,170	0,170	0,178	0,724
Кіровоградська льотна академія	0,095	0,188	0,111	0,069	0,251	0,708
Чернівецький державний технологічний університет	0,137	0,156	0,139	0,107	0,152	0,691
Житомирський державний технологічний університет	0,056	0,155	0,143	0,162	0,153	0,669
Київська державна академія водного транспорту імені гетьмана П.Конашевича-Сагайдачного	0,015	0,128	0,184	0,069	0,138	0,533

ПРИВАТНІ						
Умовні позначення позиціонування ВНЗ на рейтингових шкалах відносно системи						
Успішна	Достатньо успішна		Частково успішна		Проблемна	
Назва вищого навчального закладу	Міжнародна активність	Якість компіненту студентів	Якість науково- педагогічного персоналу	Якість наукової та науково- технічної діяльності	Ресурсне забезпечення навчального процесу	Глобальний критерій рейтингу (ІРІ)
	Індекси критеріїв рейтингу					ІРІ
	I ₁	I ₂	I ₃	I ₄	I ₅	
Гр. 1	Гр. 2	Гр. 3	Гр. 4	Гр. 5	Гр. 6	Гр. 7
СИСТЕМА	0,200	0,210	0,190	0,200	0,200	1,000
Міжнародний університет бізнесу і права Тернопільський	0,645	0,120	0,211	0,484	1,121	2,781
інститут соціальних та інформаційних технологій	1,348	0,159	0,106	0,455	0,262	2,329
Міжнародний університет фінансів	0,712	0,224	0,591	0,214	0,200	1,939
Ялтинський університет менеджменту	0,441	0,239	0,400	0,217	0,316	1,614
Донецька академія автомобільного транспортного	0,110	0,188	0,112	0,469	0,344	1,223
Хмельницький університет управління та права	0,362	0,190	0,145	0,169	0,304	1,171
Міжнародний Соломонів університет	0,482	0,150	0,092	0,183	0,176	1,084
Університет економіки та права «КРОК»	0,310	0,219	0,207	0,087	0,216	1,039
Класичний приватний університет	0,118	0,195	0,154	0,346	0,211	1,024
Бучацький інститут менеджменту і аудиту	0,052	0,107	0,548	0,040	0,247	0,994
Міжнародний Слов'янський університет- Харків	0,111	0,400	0,097	0,097	0,193	0,907
Херсонський економічно-правовий інститут	0,101	0,184	0,130	0,293	0,157	0,864
Закарпатський угорський інститут Ференца Ракоці II	0,142	0,136	0,115	0,163	0,214	0,770
Волинський інститут економіки та менеджменту	0,140	0,074	0,124	0,062	0,365	0,764
Нікопольський економічний університет	0,004	0,093	0,113	0,146	0,377	0,733
Київський гуманітарний інститут	0,122	0,135	0,186	0,093	0,159	0,695
Новокаховський політехнічний інститут	0,017	0,073	0,141	0,207	0,221	0,658
Миколаївський політехнічний інститут	0,061	0,161	0,118	0,128	0,173	0,641
Бердянський університет менеджменту і бізнесу	0,032	0,121	0,205	0,069	0,191	0,619
Івано-Франківський університет права імені Короля Данила Галицького	0,022	0,146	0,213	0,105	0,125	0,611
Кіровоградський інститут регіонального управління та економіки	0,053	0,113	0,097	0,047	0,201	0,601
Інститут ділового адміністрування	0,000	0,064	0,050	0,232	0,157	0,503
Надслучанський інститут	0,000	0,107	0,068	0,000	0,206	0,381

Таблиця Т.4

Рейтинг досліджуваних ДВНЗ відповідно до рейтингу ВНЗ ЮНЕСКО «ТОП-200 Україна» за 2008 – 2012 роки

Роки	2008	2009	2010	2011	2012
ДВНЗ	Національний університет «Острозька академія»				
Оцінка якості науково-педагогічного потенціалу Інп	2,91	4,32	3,28	2,56	2,52
Оцінка якості навчання Ін	3,34	7,32	5,96	6,04	6,03
Оцінка міжнародного визнання Імв	0,00	4,00	4,87	6,51	7,28
Оцінка інтегрального показника діяльності ВНЗ, Із	6,24	15,64	14,11	15,10	15,83
Місце ДВНЗ в рейтингу	138	110	109	106	106
ДВНЗ	Національний університет водного господарства та природокористування				
Оцінка якості науково-педагогічного потенціалу Інп	4,12	6,96	6,94	7,78	7,85
Оцінка якості навчання Ін	5,22	8,15	6,81	6,00	6,14
Оцінка міжнародного визнання Імв	0,09	4,07	4,66	4,98	6,98
Оцінка інтегрального показника діяльності ВНЗ, Із	9,44	19,19	18,42	18,76	20,96
Місце ДВНЗ в рейтингу	82	71	73	72	71
ДВНЗ	Хмельницький університет управління та права				
Оцінка якості науково-педагогічного потенціалу Інп	5,44	8,88	7,45	9,65	9,68
Оцінка якості навчання Ін	4,43	7,68	7,55	6,88	6,58
Оцінка міжнародного визнання Імв	7,02	10,21	9,38	9,48	10,73
Оцінка інтегрального показника діяльності ВНЗ, Із	16,89	26,76	24,38	26,01	26,99
Місце ДВНЗ в рейтингу	27	23	25	22	29

Джерело: сформовано автором на основі [202].

Таблиця Т.5

Рейтинг досліджуваних ДВНЗ відповідно до рейтингу ВНЗ України «Компас» за 2007-2012 роки

Роки	2007-2008				2009						2010					
Назва ДВНЗ	Рейтинг за оцінками випускників	Рейтинг за оцінками роботодавців	Інтегрований рейтинговий індикатор	Загальний рейтинг	Випускники (нормативний бал)	Роботодавці (нормативний бал)	Експерти (нормативний бал)	Співпраця між ВНЗ і компаніями-роботодавцями (нормативний бал)	Рейтинговий бал	Рейтинг	(КР1) Задоволеність випускників ВНЗ отриманою ними освітою, і можливістю застосування її в трудовій діяльності (нормований бал)	(КР2) Сприйняття роботодавцями якості освіти в українських ВНЗ (нормований бал)	(КР3) Сприйняття експертами якості освіти в українських ВНЗ (нормований бал)	(КР4) Співпраця між ВНЗ і компаніями-роботодавцями (нормований бал)	Загальний рейтинговий бал	Місце
Національний університет «Острозька академія»	13	19	16,7	14	84	3	1	0	10	9	81	0	1	3	9	9
Національний університет водного господарства та природокористування	10	20	16,2	14	60	15	1	22	18	7	73	9	0	12	14	8
Хмельницький університет управління та права	12	20	17,0	15	82	7	0	12	14	8	77	5	0	10	12	8

Роки	2011						2012					
Назва ДВНЗ	(КР1) Задоволеність випускників ВНЗ отриманою ними освітою, і можливістю застосування її в трудовій діяльності (нормований бал)	(КР2) Сприйняття роботодавцями якості освіти в українських ВНЗ (нормований бал)	(КР3) Сприйняття експертами якості освіти в українських ВНЗ (нормований бал)	(КР4) Співпраця між ВНЗ і компаніями-роботодавцями (нормований бал)	Загальний рейтинговий бал	Місце	(КР1) Задоволеність випускників ВНЗ отриманою ними освітою, і можливістю застосування її в трудовій діяльності (нормований бал)	(КР2) Сприйняття роботодавцями якості освіти в українських ВНЗ (нормований бал)	(КР3) Сприйняття експертами якості освіти в українських ВНЗ (нормований бал)	(КР4) Співпраця між ВНЗ і компаніями-роботодавцями (нормований бал)	Загальний рейтинговий бал	Місце
Національний університет «Острозька академія»	87	3	2	4	11	9	85	2	1	0	9	10
Національний університет водного господарства та природокористування	87	15	0	22	20	7	74	8	1	12	14	9
Хмельницький університет управління та права	70	5	0	15	13	9	67	6	1	12	12	9

Джерело: сформовано автором на основі [206].



УКРАЇНА

**РІВНЕНСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
ДЕПАРТАМЕНТ ФІНАНСІВ**

вул. Міцкевича, 14, м. Рівне, 33028, тел./факс (036-2) 22-70-22

E-mail: mfu@mfu.rv.ua Код ЄДРПОУ 02315624

15.03.2013 № 298

Спеціалізованій Вченій Раді
ДВНЗ «Київського національного
економічного університету імені
Вадима Гетьмана»
Д 26.006.06.

ДОВІДКА

щодо впровадження результатів дисертаційного дослідження здобувача
кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національного університету «Острозька академія»
Харчук Юлії Юріївни
на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих
навчальних закладів державної та комунальної власності»

Матеріали та результати дисертаційного дослідження Харчук Юлії Юріївни використовуються на економічних навчаннях з працівниками департаменту фінансів Рівненської обласної державної адміністрації, а саме розкриті в роботі:

- питання актуальності та необхідності облікової політики державних вищих навчальних закладів державної та комунальної власності (далі – ДВНЗ);
- виміри облікової політики ДВНЗ: методичний, технічний, організаційний;
- основні аспекти облікової політики ДВНЗ: соціальний, психологічний, економічний, юридичний, інформаційний, біхевіористичний;
- принципи облікової політики ДВНЗ: законність, правильність, достовірність, суттєвість, безперервність, повнота бухгалтерського обліку, дата операції, обережність, незалежність, сталість, відкритість, співставність, консолідація, своєчасність;
- порівняльна характеристика варіантів наказів про облікову політику, що пропонуються у вітчизняних навчальних виданнях з бухгалтерського обліку;
- основні складові положення наказу ДВНЗ «Про облікову політику»;

- методичні елементи наказу ДВНЗ «Про облікову політику»: облік доходів загального фонду, облік доходів спеціального фонду, облік видатків, облік грошових коштів на рахунках, облік касових операцій, облік необоротних активів, облік запасів, облік розрахунків із заробітної плати та стипендій, облік розрахунків з іншими кредиторами та дебіторами, облік витрат (затрат), облік фінансових результатів діяльності ДВНЗ;
- рекомендовану структуру наказу ДВНЗ «Про облікову політику»:
 1. Основні відомості про ДВНЗ (форма власності, ідентифікаційний код, дата та номер державної реєстрації, юридична адреса, вид діяльності за КВЕД).
 2. Перелік основних нормативно-правових актів, законів та кодексів у відповідності з якими здійснюється ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
 3. Організація облікової політики ДВНЗ.
 - 3.1. Методи бухгалтерського обліку.
 - 3.2. Процедури складання бухгалтерської та фінансової, статистичної, податкової та внутрішньої звітності за фінансовими результатами за окремими структурними підрозділами та етапами виконання бюджетних програм.
 4. Зміна облікової політики ДВНЗ.
 5. Включення звітності структурних підрозділів у зведену звітність ДВНЗ.
 6. Виконання наказу.

В цілому, запропонована Харчук Ю.Ю. удосконалена структура наказу ДВНЗ «Про облікову політику», в розрізі методичних та організаційних питань, дозволяє підвищити якість здійснення бухгалтерського обліку та контролю за ефективністю використання навчальними закладами та іншими бюджетними установами асигнувань з Державного бюджету України та/або місцевих бюджетів, формуванням та раціональним розподілом власних надходжень та коштів, отриманих шляхом фандрайзингу, здійсненням видатків (витрат, затрат), отриманням фінансових результатів господарської діяльності, вчасно виявляючи та зменшуючи або попереджуючи випадки незаконного, неекономічного, неефективного та непрозорого використання коштів, з метою обліково-аналітичного забезпечення фінансової стійкості ДВНЗ України, що є однією із важливих передумов вирішення соціально-економічних проблем суспільства, забезпечення надання освітніх послуг у відповідності до сучасних вимог на засадах раціонального використання всіх видів ресурсів.

Директор департаменту



Л.В.Кушнер



УКРАЇНА

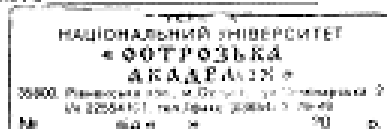
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ОСТРОЗЬКА АКАДЕМІЯ»

35800 Україна, Рівненська обл., м.Острозь, вул. Самбірська, 2, тел./факс (03054) 2-29-49, e-mail: ooa@oa.edu.ua, www.oa.edu.ua

Л/р 25.01.2013 № 038

№ №



Спеціалізований Вчений Раді
ДВНЗ «Київського національного
економічного університету імені
Василя Гетьмана»
Д 26.006.06.

ДОВІДКА*про практичне впровадження результатів дисертаційної роботи**Харчук Юлії Юріївни,**здобувача кафедри фінансів, обліку і аудиту**Національного університету «Острозька академія»*

Результати та матеріали дисертаційної роботи Харчук Юлії Юріївни на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності» використовуються у навчальному процесі економічного факультету Національного університету «Острозька академія», а саме:

- при розробці навчально-методичних комплексів та читанні курсів «Бухгалтерський облік» і «Фінансовий облік» для підготовки бакалаврів зі спеціальності «Фінанси і кредит» в розрізі тем щодо обліку доходів, видатків (витрат, затрат) та фінансових результатів бюджетних установ;

- при виконанні курсових, випускних, дипломних та магістерських робіт студентами 3-5 курсів спеціальностей «Фінанси і кредит» та «Економічна кібернетика», зокрема у вивченні методики аналізу та оцінки рівня фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності на базі фінансової звітності Національного університету «Острозька академія».

Декан економічного факультету
кандидат економічних наук, доцент

Л.В. Козак

Перший проректор з навчально-наукової роботи
Національного університету
«Острозька академія»,
доктор філософських наук, професор



Н.М. Крапак



Національний університет
«Острозька академія»

Код ЄДРПОУ 22054101
ГУДКУ у Рівненській обл.
МФО 833017
р/р 31259272210089



XXVI Міжнародний
пріз "За якість"
Париж 1999

XXVI International
Trophy for Quality
Paris 1999





**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВОДНОГО ГОСПОДАРСТВА
ТА ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ**

вул.Соборна,11, м. Рівне, 33028, тел. (0362)22-10-86, факс (0362) 22-21-97, mail@npu.ua.ua

Від 13.02.2013 № 48

На № _____ від _____

Спеціалізованій Вченій Раді
ДВНЗ «Київського національного
економічного університету імені
Вадима Гетьмана»
Д 26.006.06.

ДОВІДКА

**про практичне впровадження результатів дисертаційного дослідження
здобувача кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національного університету «Острозька академія»
Харчук Юлії Юріївни
на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих
навчальних закладів державної та комунальної власності»**

Результати дисертаційного дослідження Харчук Юлії Юріївни на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності» використовуються у діяльності бухгалтерії Національного університету водного господарства та природокористування, а саме:

- запропонований здобувачем алгоритм визначення типу фінансової стійкості навчального закладу на основі здійснення фінансового аналізу його діяльності шляхом оцінки абсолютних та відносних показників, що визначаються на базі фінансової звітності університету (Баланс (Форма №1) та Звіт про результати фінансової діяльності (Форма №9)). Дана методика фінансового аналізу сприяє підвищенню результативності діяльності Національного університету водного господарства та природокористування;
- розроблена автором інтелектуальна модель оцінки фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності на базі апарату нечіткої логіки за допомогою програмного забезпечення «Fuzzy Logic Toolbox» дає можливість оцінити рівень фінансової стійкості університету, використовуючи одночасно як кількісні (фінансові коефіцієнти), так і якісні (основні позиції ДВНЗ у рейтингах «ТОП-200 Україна» та «Компас») показники його діяльності та підвищити ефективність аналітичного забезпечення, а також якість контролю за рівнем фінансової стійкості Національного університету водного господарства та природокористування.

В.о. ректора

М.Х. Корещький



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА

Театральна вул., буд. 8, м. Хмельницький, 29013. Тел. (038-2) 71-82-00, факс 71-75-70

E-mail: info@univer.km.ua Розрахунковий рахунок № 3543200010001979 в ГУДКСУ у Хмельницькій області
МФО 815013. Код ЄДРПОУ 14161438

18.02.2013 № 04.02/43

На № _____ від _____

**СПЕЦІАЛІЗОВАНИЙ ВЧЕНІЙ РАДИ
ДВНЗ «КИЇВСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО
ЕКОНОМІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ ІМЕНІ
ВАДИМА ГЕТЬМАНА»
Д 26.006.06.**

ДОВІДКА

*про практичне впровадження результатів дисертаційного дослідження
здобувача кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національного університету «Острозька академія»
Харчук Юлії Юрївни
на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих
навчальних закладів державної та комунальної власності»*

Результати дисертаційної роботи здобувача кафедри фінансів, обліку і аудиту Національного університету «Острозька академія» Харчук Юлії Юрївни на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності» використовуються при проведенні обліково-аналітичної роботи в Хмельницькому університеті управління та права.

Розроблена автором інтелектуальна модель оцінки фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності на базі апарату нечіткої логіки апробована на основі кількісних та якісних показників діяльності Хмельницького університету управління та права, зокрема даних фінансової звітності (Балансу (Форма №1) та Звіту про результати фінансової діяльності (Форма №9)) та національних рейтингів найкращих ВНЗ України (ЮНЕСКО «ТОП-200 Україна» та «Компас») за 2007-2011 роки. Запропонована здобувачем модель надає можливість підвищити ефективність та оперативність обліково-аналітичного забезпечення фінансової стійкості Хмельницького університету управління та права на сучасному етапі розвитку вищої освіти в Україні.

Ректор
Хмельницького університету
управління та права,
кандидат юридичних наук, професор

О.М. Омелчук

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ,
МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ



MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE,
YOUTH AND SPORTS OF UKRAINE

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

Україна, 43018, м. Луцьк, вул. Львівська, 75
тел.: +38(0332)74-61-03
факс: +38(0332)77-48-40
e-mail: rector@lutsk-ntu.com.ua
www.lutsk-ntu.com.ua

LUTSK NATIONAL TECHNICAL
UNIVERSITY

Ukraine, 43018, Lutsk, 75, Lvivska st.
tel.: +38(0332)74-61-03
fax: +38(0332)77-48-40
e-mail: rector@lutsk-ntu.com.ua
www.lutsk-ntu.com.ua

21.01.2013 № 35
на № _____ від _____

Спеціалізований Вчений Раді
ДВНЗ «Київського національного
економічного університету імені
Вадима Гетьмана»
Д 26.006.06.

ДОВІДКА

*про практичне впровадження результатів дисертаційного дослідження
здобувача кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національного університету «Острозька академія»
Харчук Юлії Юріївни*

*на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих
навчальних закладів державної та комунальної власності»*

Результати дисертаційного дослідження Харчук Юлії Юріївни на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності» використовуються у навчально-методичному процесі Луцького національного технічного університету, зокрема при читанні курсів «Облік у бюджетних установах» (теми щодо обліку доходів, видатків, власного капіталу та фінансових результатів діяльності бюджетних установ) та «Управлінський облік» (особливості організації управлінського обліку бюджетних установ за центрами відповідальності: «Доходи», «Видатки» та «Фінансові результати») для підготовки бакалаврів зі спеціальності «Облік і аудит».

Проректор з НІР
Луцького національного
технічного університету,
кандидат технічних наук, доц.



О.Г. Бондарський